جامعة آل البيت
كلية إدارة المال والأعمال
قسم المحاسبة

اثر فاعلية الرقابة المالية على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة الأردنية

The Influence of the Financial Control Effectiveness on the Financial Performance of the Jordanian Independent Public Institutions

إعداد الطالب
وليد ماجد أبو دلبوح

الرقم الجامعي
٠٢٢٠٥٠٤٠٠٥

بإشراف الدكتور
محمد ياسين الرحاحلة

الإهداء

إلى الحاضرين في فؤادي والغائبين عن عيني
والدي
والملك الحسين بن طلال
رحمهم الله

وإلى والدتي العزيزة

وإلى مصدر إلهامي
أخي الأكبر إبراهيم أمد الله في عمره

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين.

بعد أن وفقني الله بإتمام هذه الرسالة، أتقدم بالشكر إلى كل من قدم لي المساعدة، وأقدم جزيل شكري إلى استاذي الدكتور محمد ياسين الرحاحلة، الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، وكان مثالاً للتعاون الكبير، حيث قدم لي الرعاية والنصح والإرشاد طيلة فترة إعداد هذه الرسالة، فله مني عظيم الشكر والتقدير والامتنان والعرفان.

كما أتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة، الدكتور ياسين أحمد العيسى والدكتورعدنان فضل أبو الهيجأ والدكتور غسان فلاح المطارنة، على تفضلهم بمناقشة هذه الرسالة.

كما أتقدم بالشكر لكل العاملين في المؤسسات العامة المستقلة، والعاملين في الرقابة لدى أجهزة الرقابة المالية الرسمية، في ديوان المحاسبة ودائرة الموازنة العامة ووزارة المالية، كما اشكر كل من قدم لي البيانات والمعلومات والتي ساهمت في إتمام هذه الرسالة.

الباحث

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

الملخص

اثر فاعلية الرقابة المالية على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة الأردنية

إعداد الطالب

وليد ماجد أبو دلبوح

بإشراف الدكتور

محمد ياسين الرحاحلة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير أجهزة الرقابة المالية في الأردن على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة والتعريف بأهمية أجهزة الرقابة المالية في رقابة الأداء المالي على المؤسسات العامة المستقلة، وقياس مدى ضرورة وجود جهاز رقابي فعال في الأردن للقيام بمسؤولياته وضرورة القيام بهذه المهام بالطرق التي تكفل تحقيق الأهداف المرجوة.

أعتمدت الدراسة أداتين لجمع البيانات الأولى لجمع البيانات الثانوية، والثانية لجمع البيانات الأولية من خلال عمل إستبانة وزعت على عينة عشوائية من العاملين في الأقسام المالية ووحدات الرقابة الداخلية للمؤسسات العامة المستقلة والقائمين بالرقابة على تلك المؤسسات لدى جهات الرقابة المالية الحكومية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه تؤثر التشريعات الملائمة تأثير ايجابيا على الأداء المالي في الأقسام المالية للمؤسسات العامة المستقلة، كما توصلت إلى أنه تؤثر الكوادر الوظيفية ومدى تأهيل تلك الكوادر إيجاباً على الأداء المالي في الأقسام المالية في المؤسسات العامة المستقلة، بالإضافة إلى أن فاعلية الرقابة المالية تؤثر أيجابياً على مدى قدرة المؤسسات المالية في تقليل الإنحرافات للنفقات الفعلية عن المقدرة في الموازنة وتحقيق ترشيد في الأنفاق، كما وجدت الدراسة أن مستوى الرقابة المالية الخارجية يؤثر وبنفس الاتجاه على الأداء المالي مقاساً بمدى وجود وحدة مختصة للرقابة الداخلية وتوفر المظاهر المختلفة للرقابة الداخلية والتقييم والمراجعة الدورية، وأن الرقابة المالية الدورية الخارجية ونتائج عمل الرقابة المالية تؤثر بشكل ايجابي على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة مقاساً بالالتزام بالأنظمة والمخرجات المحاسبية الملائمة، بالإضافة إلى

أن الأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة يتأثر وبنفس الاتجاه بمستوى الرقابة المالية الخارجية المنوطة بالجهات الحكومية.

بناءاً على النتائج السابقة فإن الدراسة توصي بتحسين التشريعات التي تحكم عمل الجهات الرقابية الخارجية وكذلك التشريعات الرقابية التي تحكم العمليات المالية وتنظيم إجراءاتها في المؤسسات العامة المستقلة، كما توصي بالعمل على توفير الكوادر المناسبة للقيام بمهام الرقابة المالية للجهات الرقابية المالية الخارجية والأقسام المالية ووحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة المستقلة، وإعداد الموازنة بشكل يؤدي للوصول إلى اكبر تخفيض ممكن في انحرافات النفقات الفعلية عن المقدرة والعمل على ترشيد الإنفاق مع المحافظة على تحقيق أفضل نتيجة ممكنة لأهداف المؤسسات العامة المستقلة، وتوصي الدراسة كذلك جهات الرقابة المالية الخارجية بالعمل على توفير برامج المراجعة والتقييم الدوري والتركيز على مظاهر الرقابة الداخلية لتحقيق رقابة داخلية فاعلة، وكذلك تحسين وتطوير نظم محاسبية ملائمة لتلبي متطلبات جميع مستخدمي تلك المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى الاهتمام المتزايد بالرقابة المالية وأثرها على المؤسسات العامة المستقلة وذلك لتحقيق الاستفادة المثلى من الإنفاق العام وهو ما يؤثر بشكل مباشر على مؤشرات إنجاز الاقتصاد الوطني بشكل عام.

الفصل التمهيدي

المقدمة

مشكلة الدراسة

أهمية الدراسة

أهداف الدراسة

أدبيات الدراسة

فرضيات الدراسة

نموذج الدراسة

ما تتميز به الدراسة عن الدراسات السابقة

التعريفات الإجرائية

منهجية الدراسة

مجتمع الدراسة

عينة الدراسة

أساليب جمع البيانات

أسليب تحليل البيانات

مقدمه

الرقابة المالية تمثل أهم أداه يتم من خلالها ضمان تنفيذ المهام والمسؤوليات الموكلة إلى الجهات المكلفة بتنفيذ الأهداف والخطط الموضوعة، من هنا نجد العديد من الكتب والمؤلفات قد تطرقت لدراسة الرقابة المالية كلما كان الأمر متعلقاً بالعمل على تنفيذ أهداف مستقبلية، كما اهتمت بوضع كل السبل الكفيلة بتحقيقها، حيث نجد أن هذا الجانب قد أستحوذ على كثير من الأهمية سواء تعلق ذلك بالقطاع الخاص أو بالقطاع العام.

نشأت الرقابة المالية كحاجة طبيعية مدفوعة بالرغبة لمعرفه ما تؤول إليه الأمور في المستقبل، ولعدم تمكن واضعي السياسات أو الإستراتيجيات من ترجمة تلك السياسات أو الإستراتجيات إلى تطبيق عملي بشكل مباشر لأنها تفوق طاقتهم الطبيعية، فإن ذلك أدى إلى ضرورة إيكال تأدية المهام إلى أشخاص آخرين لتنفيذها وذلك مقابل أجر.

تعاظمت هذه الحاجة مع نشوء المجتمعات المنظمة التي لا بد فيها من تخصص كل شخص لتأدية مهام بحسب إمكانياته، كما أن مظاهر المجتمعات الحديثة وبشكل خاص المظاهر الاقتصادية لهذه المجتمعات، وظهور الشركات الكبيرة التي تجتمع فيها مصالح العديد من الأطراف، ووجود حكومات كفيله بتوفير المرافق والحاجات العامة التي تهم المجتمع بأكمله، من خلال توظيف الإيرادات العامة المحصلة من الممتلكات العامة ومن المواطنين في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع. كل هذا دعا إلى توفير جهة رقابية محايدة تتابع عمل الجهات الموكل إليها تحقيق المصالح العامة، وعدم هدر المال العام.

من هنا نشأت الحاجة إلى الرقابة المالية، وعليها قد تم إيجاد أسس علمية لتوفير الرقابة المناسبة والكافية، حيث هناك العديد من أنواع وأشكال الرقابة على المال الخاص و المال العام ومن هذه الأشكال ما يسمى بالرقابة الداخلية والرقابة الخارجية، ومنها ما يسمى بالرقابة اللاحقة والرقابة السابقة وغيرها من المسميات التي تنطبق على مداخل مختلفة لتقسيم الرقابة، بالإضافة إلى ذلك فقد نشأت مبادئ ومسؤوليات تحكم عمل الرقابة، وما يتبعها من ضرورة المواءمة بين تكلفة هذه الرقابة والعائد المحصل منها، على الرغم من صعوبة تقدير ذلك العائد خصوصاً في القطاع العام.

لذا جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على الرقابة في القطاع العام لأهميته المتعاظمة، ونركز بشكل خاص على الرقابة في المؤسسات العامة المستقلة لما لها من دور متعاظم في المملكة الأردنية الهاشمية.

مشكلة الدراسة:

من واقع الحقيقة الملحة في ترجمة الإنفاق الحكومي إلى كم كبير من الإنجازات لما تواجهه الأردن من شح في الإيرادات دعا إلى ضرورة الاستغلال الأمثل للموارد الشحيحة، لتحقيق أكبر إنجاز ممكن، ولإيماننا بضرورة الرقابة المالية في توجيه الإنفاق الحكومي التوجيه الأمثل لتحقيق الأهداف المطلوبة والعمل على الحفاظ على المال العام فإن هذه الدراسة تركز الضوء على المشكلة التالية:

ما مدى تأثير الرقابة المالية على الأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة، مقاساً بما يلي:

١- ما مدى تحقيق وفر في النفقات وكذلك مدى القدرة على تقليل الانحرافات للنفقات الفعلية عن النفقات المقدرة في الموازنة؟
٢- ما مدى تأثير وجود تشريعات ملائمة تحكم عمل الأقسام المالية في المؤسسات العامة المستقلة وعمل جهات الرقابة المالية؟
٣- ما مدى تأثير توفر كادر وظيفي مؤهل في جهات الرقابة المالية والأقسام المالية للمؤسسات العامة المستقلة؟
٤- ما مدى وجود برامج للتقييم والمراجعة والمتابعة الدورية داخل المؤسسات العامة المستقلة؟
٥- ما مدى والالتزام بالمعايير الدولية والأسس للمحاسبة الحكومية؟

وأثر تلك المقاييس على توجيه الإنفاق التوجيه الأمثل والرقابة على أوجه الإنفاق المختلفة ضمن المستويات المثلى لتحقيق الأهداف المرجوة، ومدى تأثير الرقابة المالية على توظيف الإيرادات التوظيف الأمثل لتحقيق الخطط التنموية؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من واقع المشاكل الناجمة عن الافتقار إلى التوظيف الأمثل للإيرادات على أوجه الإنفاق المختلفة لمواجهة المشكلة الأزلية وهي الندرة، وإن هذه المشكلة تتعاظم كلما اتجهنا نحو دول العالم الثالث والتي منها الأردن، مما يوجب الانتباه إلى ما يلي:

١- أهمية أجهزة الرقابة المالية على المؤسسات العامة المستقلة.
٢- مستوى الأداء المالي وتأثير أجهزة الرقابة المالية على هذا الأداء.

٣- أهمية الجهات التي تكفل الرقابة على الجهات المخولة بالصرف والجباية.
٤- التركيز على جهات الرقابة التي لها الأثر الأكبر على ضمان المحافظة على المال العام من سوء الاستخدام والضياع.

وعند دراسة وضع الأردن بشكل خاص فإن علينا الاهتمام بالرقابة المالية وأثرها على الأداء المالي لما أستجد من تطورات وظروف اقتصادية بالأردن مؤخراً وأهمها توقف بعض مصادر الإيرادات.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:
١- معرفة تأثير أجهزة الرقابة المالية في الأردن على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة.
٢- قياس مدى ضرورة وجود جهاز رقابي فعال في المملكة للقيام بمسؤولياته وضرورة القيام بهذه المهام بالطرق التي تكفل تحقيق الأهداف المرجوة.
٣- التعريف بأهمية أجهزة الرقابة المالية في رقابة الأداء المالي على المؤسسات العامة المستقلة.

أدبيات الدراسة:

سيقوم الباحث باستعراض بعض من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع الرقابة المالية، من رقابة على المؤسسات الخاصة أو المؤسسات الحكومية، وكذلك بعض من مواضيع الرقابة بشكل عام، لما لها من جوانب إيضاحية لتفاصيل موضوع البحث.

الدراسات العربية:

- دراسة كويفاتي (١٩٩١) "الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام".

تتركز مشكلة الدراسة في النظر بشكل جدي في مفاهيم وأساليب الرقابة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية، وذلك بالاعتماد على رقابة الأداء والكفاءة الإنتاجية.

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على المفهوم الحديث للرقابة، وهي الرقابة الشاملة أو الرقابة الاقتصادية، إضافة إلى تحديد المشكلات التي تعيق تطبيق المفهوم الحديث للرقابة، واقتراح الوسائل الكفيلة بمعالجتها من خلال اقتراح الأسس التي يجب أن يقوم عليها النظام الرقابي

الجديد. وخلصت الدراسة إلى أن الرقابة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأغراض من أهمها، المحافظة على الأموال العامة ،والتحقق من تنفيذ الأهداف الكمية والنوعية، التحقق من الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المادية والمالية، وغيرها من الأغراض.

ويلعب النظام الاقتصادي دوراً كبيراً في تحديد نوعية الأجهزة الرقابية العاملة فيه، هذا ولأن الدراسة تركزت على سوريا كنظام اشتراكي، وهو ما انعكس على نتائج الدارسة. [١]

- دراسة الطويل (١٩٩٤) "الرقابة على تكاليف المستشفيات" مثال على مستشفى المواساة (في سوريا).

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية جود نظام محاسبة تكاليف متطور، وهيكل تنظيمي يساعد على تحقيق وجود أشخاص ونظم تساعد على ترشيد الإنفاق وإحكام الرقابة على التكاليف، بسبب ظهور الحاجة الملحة لتوفير الكفاية وتقليل الهدر في الأموال العامة.

وخلصت الدراسة إلى ضرورة تطبيق نظام تكاليف يعمل على تقليل الهدر، مع مراقبة لعملية التطبيق للوقوف على نقاط الضعف أن وجدت، وضرورة توصيف وتحليل الوظائف، وتشجيع روح الابتكار أو المبادرة وضرورة وجود لجنة خاصة لشراء الأجهزة الطبية المختلفة. [٢]

- دراسة الفرحان، ومحمد أحمد الطراونه (١٩٩٦) "واقع نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات الأردنية دراسة تحليلية مقارنه".

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى توفر نظم للرقابة في المؤسسات الأردنية العامة والخاصة، وقياس مدى توفر نظم للمعلومات في هذه المؤسسات، وقياس مدى استفادة المؤسسات من هذه النظم، هذا بالإضافة إلى المقارنة بين مؤسسات القطاعين العام والخاص على أساس مدى توفر هذه النظم ومدى الاستفادة منها.

خلصت الدراسة إلى أن درجة تحقيق النظم المطبقة في هذه المؤسسات لأهدافها منخفضة، هذا مع قلة اهتمام مؤسسات القطاع العام بنظم الرقابة والمعلومات، مع وجود فروق بين القطاعين من حيث درجة تطبيق النظم والاستفادة منها. [٣]

- دراسة الذنيبات (١٩٩٩) "المناخ التنظيمي وأثره على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية والإدارية في الأردن".

---

[١] محمد كويفاتي، **الرقابة المالية ودورها الإقتصادي في القطاع العام**، رسالة دكتوراه (غير منشوره)، جامعة حلب، سوريا، ١٩٩١.
[٢] ليلى الطويل، **الرقابة على تكاليف المستشفيات**، رسالة ماجستير (غير منشوره)، جامعة دمشق، دمشق، ١٩٩٤.
[٣] الفرحان، أمل والطراونه، محمد، **واقع نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات الأردنيه دراسة تحليلية مقارنة**، دراسات، المجلد ٢٣، العدد ٢، ١٩٩٦، ص ص ١٧٤-٢١٨.

تهدف الدراسة إلى الاضطلاع على أثر أبعاد المناخ التنظيمي في أجهزة الرقابة المالية المركزية وبشكل خاص في ديوان المحاسبة وأجهزة الرقابة الإدارية والمتمثلة في ديوان الرقابة والتفتيش في الأردن على أداء العاملين في كلا الجهازين، من خلال قياس أثر كل من الهيكل التنظيمي والسياسات الإدارية المتبعة والتكنولوجيا والبيئة الخارجية على مستوى الأداء في الأجهزة الرقابة المذكورة.

خلصت الدراسة إلى أن كل من السياسات الإدارية والبيئة الخارجية والمستوى التكنولوجي السائدة في تلك الأجهزة الرقابية لها أثر على أداء العاملين في الأجهزة الرقابة المالية الإدارية المتمثلة في ديوان المحاسبة وديوان الرقابة والتفتيش على التوالي. [١]

- دراسة المحاميد (١٩٩٩) "نظم الرقابة المالية وأثرها على الأداء".
دراسة ميدانية على شركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

هدفت الدراسة إلى قياس مدى توفر نظم الرقابة المالية، بالإضافة إلى دراسة درجة توفر نظم الرقابة المالية باختلاف حجم الشركة، كما هدفت الدراسة إلى قياس العلاقة بين توفر نظم الرقابة المالية والأداء، مع قياس لمدى اختلاف العلاقة بين توفر نظم الرقابة المالية والأداء.

خلصت الدراسة إلى وجود نظم الرقابة المالية بدرجات مختلفة على حسب كل نوع من أنواع نظم الرقابة المختلفة، مع عدم وجود أي علاقة بين توفر هذه النظم والأداء باستثناء وجود علاقة بين متغير الرقابة الداخلية المحاسبية والأداء، كما لم يظهر اختلاف في العلاقة بين توفر نظم الرقابة المالية والأداء باختلاف حجم الشركة. [٢]

- دراسة الحسني وخرابشه (٢٠٠٠) "متطلبات أجهزه الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء".
تبلورت مشكلة الدراسة في التركيز على أهمية الرقابة الشاملة المتمثلة في: المساءلة المالية إلى جانب المساءلة الإدارية.
هدفت الدراسة إلى تحديد المستلزمات الداخلية للرقابة الشاملة الواجب توفرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية، وتوضيح المتطلبات اللازمة للأجهزة العليا كي تكون قادرة على القيام بعملها بكفاءة وفاعلية واقتصاد، ومحاولة دعم جهاز الرقابة المالية العليا –مع التركيز على ديوان المحاسبة- في الأردن في سعيه لتوفير مستلزمات رقابة الأداء. وخلص الباحث إلى أن هناك صعوبات لتطبيق

---

[١] محمد الذنيبات، **المناخ التنظيمي وأثره على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية والأدارية في الأردن** ،دراسات، المجلد ٢٦، العدد١، عمان، ١٩٩٩، ص ص٣٢-٥١

[٢] اسعود محمد فاضل المحاميد، **نظم الرقابة المالية وأثرها على الأداء**، رسالة ماجستير (غير منشوره)، الجامعة الأردنيه، عمان ١٩٩٩.

رقابة الأداء مع التركيز على ضرورتها، ووجود مستلزمات الرقابة النظامية مع الإشارة إلى أن مستلزمات رقابة الأداء لا تزال قيد الاستكمال، وضرورة توفر كل من المستلزمات الداخلية والخارجية معاً لممارسة الرقابة بشكل سليم، حيث لا يزال الاهتمام الأكثر في أغلب الأجهزة العليا للرقابة منصباً على الرقابة المالية.(١)

-دراسة نضال (٢٠٠٢)"رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الإنتوساي)".

تتمثل مشكلة الدراسة في الوقوف على مدى توافق وانسجام رقابة ديوان المحاسبة مع الإنتوساي ومع المبادئ موضوع الدراسة ومن ثم معرفة حجم الآثار الحالية والمتوقعة المترتبة على إهمالها أو عدم العناية اللازمة بها.

وقد هدفت الدارسة إلى تقييم واقع الرقابة المالية لديوان المحاسبة استنادا للمبادئ الأساسية للرقابة المالية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (INTOSAI)، مع محاولة معرفة معوقات العمل التي يعاني منها ديوان المحاسبة، وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي تتناسب وتطوير الأداء في ديوان المحاسبة. وقد خلصت الدراسة إلى أن:

- قانون ديوان المحاسبة الصادر عام ١٩٥٢ لا يلبي طموحات الديوان في أحكام الرقابة المالية.
- عدم تمتع ديوان المحاسبة بالاستقلالية الملائمة عن السلطة التنفيذية.
- عدم تطرق قانون عام ١٩٥٢ لرقابة الأداء كما أوصت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي).
- معاناة مدققوا الديوان أثناء تأديتهم لأعمالهم من مجموعة المشاكل والصعوبات التي تم تحديدها. (٢)

-دراسة الرحاحلة (٢٠٠٥) "فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية".

---

(١) الحسني، صادق وخرابشه، عبد، **متطلبات أجهزه الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء**، دراسات، المجلد ٢٧، العدد ٢، عمان، ٢٠٠٠، ص ص ٣٣١-٣٥٧.

(٢) نضال فريد محمد عبدالله، **رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لاجهزة الرقابة العليا**، رسالة ماجستير (غير منشوره)، جامعه آل البيت، الاردن، ٢٠٠٢.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية، من خلال التعرف على مدى التزام أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية بالمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في عملها.

وأهم ما خلصت إلية الدراسة هو أن معدل المدققين الداخليين العامين في الجامعات الخاصة أقل بكثير من معدلهم في الجامعات الرسمية، وأن هناك اهتمام أكبر في الجامعات الخاصة بتوظيف مدققين يحملون شهادات مهنية أكثر من الجامعات الرسمية، وأن فاعلية أداء دائرة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية لا تتأثر بمجموعة العوامل المتعلقة بنوع ملكية الجامعة.[١]

- دراسة رشدي (٢٠٠٥) "تقييم أداء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية)".

هدفت الدراسة إلى بيان واقع أداء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لتقييمه، مع التطرق إلى المعوقات التي يواجهها في التطبيق الرقابة، وهي بصدد ذلك تركز على مفهوم الرقابة العامة والمساءلة ودور الجهاز الرقابي ومسؤولياته، ومن خلال الدراسة تسعى إلى بيان مدى كفاءة الجهاز الرقابي، وأنماط الرقابة ومسؤولياتها وبيان كيفية رفع كفاءتها.

وأهم ما خلصت إلية الدراسة هو، وجود دعم الإدارة العليا من خلال تشريعات تنظم عمل الجهاز الرقابي، وكذلك توفر بيئة تنظيمية وقانونية تدعم الجهاز، مع توفر قدر من الاستقلالية والافتقار إلى حصانة الكافية لموظفي أجهزة الرقابة، كما أشارت الدراسة إلى عدم وجود أنظمة رقابية داخلية فعالة داخل الوحدات.[٢]

الدراسات الأجنبية:

- دراسة Mark, Pennon (١٩٩٥) "الرقابة لتقييم الأداء"

هدفت الدراسة إلى إيضاح مقوم من مقومات عملية الرقابة والمتمثلة في التدقيق الداخلي Internal Auditing وما يقوم به هذا التدقيق من دور في تقييم الأداء، وهو ما له من دور في اتخاذ القرارات ومدى رشد هذه القرارات، من خلال توفير المعلومات الضرورية لذلك، وكما توضح هذه الدراسة القيمة الكبرى للمعلومات المتوفرة من التدقيق الداخلي والتي تفوق قيمتها قيمة المعلومات المتوفرة من القوائم المالية لكونها أكثر فاعلية في اتخاذ القرارات.

---

(١) محمد ياسين الرحاحلة، **فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١، العدد ١، عمان، ٢٠٠٥، ص ص ٥٩-٧٧.

(٢) نجاة إبراهيم رشدي، **تقييم أداء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير (غير منشوره)، جامعه آل البيت، الاردن، ٢٠٠٥.

وخلصت هذه الدراسة إلى نتائج تتعلق بالتدقيق الداخلي تتمثل في أنه يساعد في التأكد من صحة وسلامة ما تم إنجازه ويساعد كذلك في تقييم الأداء وكذلك نتيجة تتعلق بأثر مدى حياد المدقق الداخلي وأنه كلما زادت درجة حياد المدقق الداخلي كلما زادت الثقة في المعلومات.[١]

- دراسة ROBINSON (٢٠٠٢) "الرقابة المالية في موازنة الحكومة الأسترالية"

هدفت الدراسة إلى أيجاز وتقييم التغيرات الطارئة الكبيرة في الميكانيكيات للرقابة المالية المركزية في القطاع العام الأسترالي المعتمد على الموازنة. وتناقش ترتيبات المخصصات البرلمانية الجديدة، هذا بالتوافق مع الدور المتزايد للتمويل للدوائر الحكومية غير الخاضع لمخصصات من "مصادر ذاتية"، والتحول للتركيز من الرقابات المالية التشريعية إلى الرقابة الإدارية. كما أنه يعطى اهتمام لمضامين هذا التحول في التركيز وللتعقيد المتزايد لإطار عمل الرقابة المالية وللشفافية المالية والموثوقية الديمقراطية.

في نهايات التسعينات كان هناك تحول عام لمحاسبة الاستحقاق لأهداف التقرير المالي، فعلياً وبشكل متزامن مع ذلك، اتحاد الكومين ويلث commonwealth وستة من الدول الثمانية تبنت نظام موازنة أداء المعروف بـ "موازنة الناتج على أساس الاستحقاق accrual output (AOB) budgeting".

خلصت الدراسة إلى أن النظام للرقابة المالية المركزية قد تغير بشكل كبير في أستراليا مع التبني لـ (AOB) وأن طبيعة المخصصات البرلمانية قد تغيرت بشكل معتبر، والأموال للدوائر ذاتيه المصدر، التي لا تتطلب رقابة مالية مركزية عن طريق عملية التخصيص لم تؤدي إلى تقليل عام لدرجة الرقابة المالية المركزية على الدوائر، بالمقابل الدور المخفض للبرلمان قد أدى إلى زيادة مكافئة في الاعتمادية على الرقابات الإدارية. كما أن التخصيصات الجديدة وترتيبات التمويل معقدة ومشتتة حتى للعديد من الموظفين العامين، أنها تتجه لتخفيض الشفافية المالية والموثوقية الديمقراطية.[٢]

[١] ark Pennon, "Auditing for Performance Evaluation", **The Accounting Review**, Vol 65, No 3, July 1990, PP. 520-535.

[2] Robinson, Marc, **Financial Control in Australian Government Budgeting**, Public Budgeting & Finance, Issue 1, Vol. 22, 2002, p80- 93.

ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تنفرد هذه الدراسة، بأنها تبحث في الرقابة على المؤسسات العامة المستقلة لما لها من خصوصية عن القطاع العام، كما أنها لا تقتصر على جهة واحدة من جهات الرقابة المالية في الدولة بل تدرس جهات لم يتطرق لها الكثير من الباحثين كجهات رقابية على أهميتها وهي وزارة المالية بمجالاتها الرقابية المتعددة وأي وجه رقابية سواء داخلي أو خارجي يؤثر على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة، كما تتميز بأنها تربط بين فاعلية الجهاز الرقابي من جهة وفاعليه الأداء والانجاز المالي للجهات الخاضعة للرقابة من جهة أخرى.

فرضيات الدراسة:

تطرح هذه الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر التشريعات الملائمة والأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة.

الفرضية الثانية:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الكوادر الوظيفية في الجهات الرقابية الخارجية والأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة.

الفرضية الثالثة:

هناك أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية الرقابة المالية على زيادة فاعلية الأداء المالي وفقاً لمعايير كفاءة إعداد الموازنة.

الفرضية الرابعة:

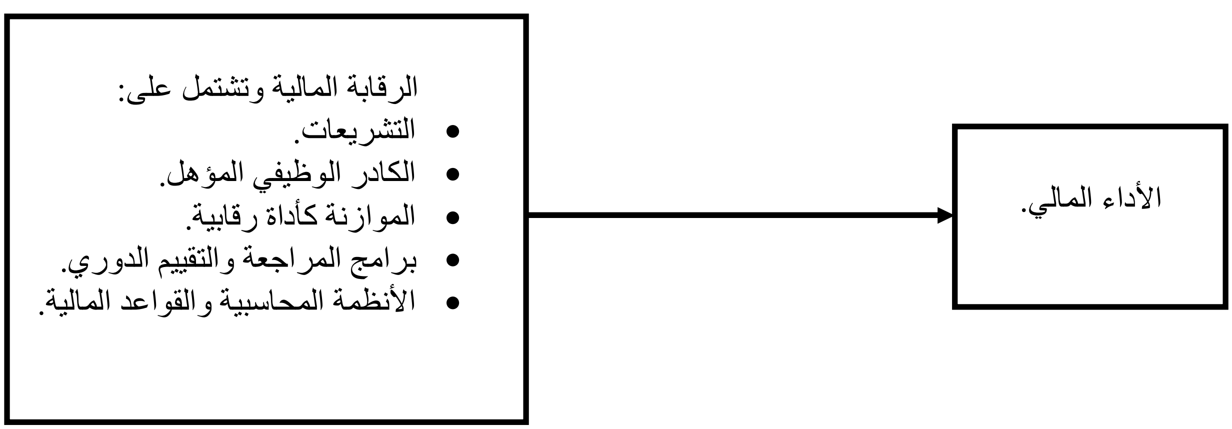
هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين توفر برامج التدقيق والتقييم اللازمة لتحقيق رقابة مالية فاعلة والأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة.

الفرضية الخامسة:

هناك أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية الرقابة المالية على توفير النظم المحاسبية المناسبة لتحقيق الرقابة الفاعلة على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة.

نموذج الدراسة:

المتغير التابع **المتغير المستقل**



التعريفات الإجرائية:

الرقابة المالية: عبارة عن عملية يمكن من خلالها متابعة إجراءات الإنفاق وتحصيل الإيرادات ومدى توافقها مع الإجراءات والأسس والمعايير الموضوعة بالإضافة إلى متابعة تحقيق الأهداف والخطط.

الكفاءة: تعبر عن مدى قيام التنظيم بالمهام والمسؤوليات التي تكفل تحقيق الأهداف الموضوعة له.

فاعلية الرقابة: مدى تحقيق الأهداف الموضوعة مسبقاً للرقابة كغاية لإيجاد أي تنظيم رقابي.

المؤسسات العامة المستقلة: مؤسسات لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة، حيث يتم السماح لها بإعداد حساباتها وموازناتها بصورة مستقلة تماماً عن موازنة الدولة. ويكون في موازنات هذه المؤسسات الإيرادات والنفقات الخاصة بها، والفرق يغطى ضمن الموازنة العامة للدولة. أي أن موازنات هذه المؤسسات لا تخضع لمبدأ وحدة الموازنة.

الأداء المالي: مدى وجود ما يلاءم عمل الأقسام المالية في المؤسسات المستقلة من تشريعات تحكم عملها ومدى الالتزام بها وتوفر كادر وظيفي مؤهل والتزام بمعايير الكفاءة المطبقة في الموازنة، وكذلك وجود وحدة رقابة داخلية تعمل وفق برامج مراجعة دورية، بالإضافة إلى الالتزام بالأنظمة المحاسبية الملائمة والقواعد المالية.

التشريعات: القوانين والأنظمة التي تنظم عمل الجهات الرقابية وكذلك التي تحكم عمل الأقسام المالية في المؤسسات العامة المستقلة.

الكوادر الوظيفية: عدد ومدى تأهيل العاملين في جهات الرقابة المالية والأقسام المالية للمؤسسات العامة المستقلة.

معايير كفاءة إعداد الموازنة: التخصيص الفعال للنفقات للوصول إلى تقليل الانحرافات للنفقات الفعلية عن المخصصة في الموازنة لأدنى حد، والوصول إلى أقصى ترشيد ممكن في النفقات.

الأنظمة المحاسبية: نظام المحاسبة النقدي ونظام محاسبة الاستحقاق.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، للقيام بتحليل المتغير التابع وقياس مدى ارتباطه بالمتغيرات المستقلة، وهي دراسة وصفية تحليلية للبيانات المتعلقة بالربط بين الرقابة المالية الخارجية والأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة، لعدد من مفردات مجتمع الدراسة.

من خلال قيام الباحث باستخدام دراسة وصفية مسحية باستخدام أسلوب الاستبانة للوصول إلى المتغير المستقل وأثره وارتباطه بالمتغير التابع.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات العامة المستقلة وعددها (٤٠) مؤسسة، وتشمل آراء العاملين سواء في التدقيق المالي في الأقسام المالية لتلك المؤسسات أو في وحدات الرقابة الداخلية في كل المؤسسات العامة المستقلة في الأردن، وتشمل كذلك التابعين لجهات الرقابة العامة العليا والتي تقوم بمهام رقابية على المال العام وهم الموظفين في ديوان المحاسبة وأقسام ومجالات الرقابة المالية لوزارة المالية المعنيين بالرقابة المالية على تلك المؤسسات. (انظر الملحق رقم (٢))

عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من (١٩) مؤسسة من المؤسسات العامة المستقلة وشملت الدراسة آراء عدد من العاملين في التدقيق المالي في الأقسام المالية ووحدات الرقابة الداخلية للمؤسسات العامة المستقلة وكذلك المسئولين عن الرقابة المالية الخارجية والتابعين للجهات الرقابية الحكومية المعنيين بالرقابة المالية على تلك المؤسسات من ديوان المحاسبة ووزارة المالية. راجع الملحق رقم (٣)

أساليب جمع البيانات:

تعتمد الدراسة في عملية جمع البيانات على نوعين من البيانات هي البيانات الثانوية والبيانات الأولية.

أولا: البيانات الثانوية:

تعتمد فيها الدراسة على الدراسات النظرية السابقة والأبحاث المتعلقة بالرقابة المالية وكذلك الكتب والمراجع والمنشورات الحكومية والدوريات والمواقع الالكترونية.

ثانياً: البيانات الأولية:

اعتمدت الدراسة على الإستبانة لجمع المعلومات العامة الخاصة بالأشخاص الموجهة إليهم الأستبانة، ومعلومات عن فاعلية الأداء المالي للمؤسسات الحكومية كأثر للرقابة المالية مستخدماً لتحقيق ذلك مجموعة من العبارات تعبر عن الأداء المالي من خلال الاستفسار عن مدى وجود المظاهر الرقابية التي تؤثر على الأداء المالي للمؤسسات، حيث تم توزيع (٢٠٥) أستبانات وزعت على العاملين في التدقيق المالي في الأقسام المالية ووحدات الرقابة الداخلية للمؤسسات العامة المستقلة الممثلة لعينة الدراسة، وكذلك المراقبين الماليين الخارجيين المسئولين عن الرقابة على تلك المؤسسات من الجهات الرقابية الحكومية المتضمنة ديوان المحاسبة والأقسام الرقابية لوزارة المالية.

أساليب تحليل البيانات:

لاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج بشأنها استخدمت الدراسة برنامج التحليل الإحصائي SPSS للقيام بالأساليب الإحصائية التالية:

١- الإحصاء الوصفي الذي يتكون من التكرارات والنسبة المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

٢- اختبار T أحادي العينة (One Sample T-test) لاختبار فرضيات الدراسة.

٣- اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لاختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

الرقابة المالية

- تعريف الرقابة المالية
- نشأة الرقابة المالية
- الجهات الرقابية في المملكة الأردنية الهاشمية
- تصنيف الرقابة المالية
- عملية الرقابة المالية
- أهدف الرقابة المالية
- المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي

تعريف الرقابة المالية

تعددت المجالات التي تناولت الرقابة المالية وذلك لكونها مصدر اهتمام مجالات متعددة فهي تؤثر على مصالح أطراف متباينة في المجتمع، فقد تناولتها الجوانب القانونية والحكومية والإدارية والاقتصادية الكلية الجزئية وكذلك الجوانب المحاسبية.

عرفت الرقابة المالية في ثلاث اتجاهات هي اتجاه يهتم بالجانب الوظيفي واتجاه يهتم بالإجراءات واتجاه يهتم بالا جهزه الرقابية نستعرض هذه التعريفات فيما يلي:

الاتجاه الأول: يعرف (Peter Druker)[١] الرقابة على أنها "تعني العمل على تحقيق أهداف معينة تسعى الوحدة إلى إنجازها"، وحدد أساس الرقابة على انه "تحديد العمل المطلوب أداؤه من كل فرد داخلها إذ في هذا ضمان لتنفيذ الأعمال المطلوبة في المواعيد المحددة."

ويعرف (Henri Fayol)[٢] الرقابة المالية على أنها التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة.

فهو بهذا المعنى يركز على وظيفة الرقابة المالية في التأكد من تنفيذ الخطط الموضوعة، على أن الرقابة احد وظائف الإدارة "التخطيط، والتنظيم، إصدار التعليمات، التنسيق، الرقابة" وركز على إن الرقابة ضرورية للمشروعات كما هي ضرورية للخدمات العامة وأي جهد جماعي.

كذلك يعرف (Holden&Fish&Smith)[٣] الرقابة المالية وفقا لهذا الاتجاه على أنها الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعريف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من الموارد تستخدم وفقاً لما هو مخصص لها فالرقابة هي عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد من أن ما يجري عليه العمل داخل الوحدة الخدمية أو الاقتصادية يتم وفقاً للخطط والسياسات الموضوعة.

وفقاً لهذا المجال تقسم الرقابة إلى النوعين التاليين:

١) الرقابة المالية:

تسعى إلى تحقيق رقابة على المال العام و الحفاظ عليه من الهدر والتلاعب وعدم التوظيف الأمثل من خلال عدد من الإجراءات من داخل أو خارج الوحدة الحكومية للمراقبة على

---

(١) عوف الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، ط٢، مطبعة الإنتصار، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص١٥

(٢) المصدر ذاته، ص١٦

(٣) المصدر ذاته، ص١٧

نتائج أعمال الوحدات ومراكزها المالية وحسن إتباع الإجراءات والقواعد الموضوعة للعمليات المالية داخل الوحدة.

٢) الرقابة الاقتصادية:

تعنى باقتصادية استخدام الموارد المتاحة لتحقيق أفضل نتائج ممكنة بما هو متاح من الموارد وفقاً لما هو مخطط من أهداف، ومن ثم الاستفادة من التغذية العكسية للمعلومات الناتجة عن الرقابة في تعديل مواطن الاختلال ولتحسين الأداء.[١]

كما عرفت الرقابة على أنها "التحقق أولا بأول من أن التنفيذ يتم وفق ما هو مقرر له في الخطة وفي حدود التعليمات والقواعد المقررة، بغية اكتشاف نواحي الخطأ والانحرافات وإيجاد الحلول المناسبة لها وعلاجها وتلافي الوقوع في تلك الأخطاء، شريطة أن تتناول الرقابة كامل أوجه نشاط الجهة الخاضعة للرقابة وعلى اختلاف مستوياتها الإدارية، ولضمان حسن تحقيق الأهداف وتطبيق القواعد وبيان مدى سلامتها وكفايتها والوصول إلى معدلات عالية من الأداء طبقا لمعايير موضوعة مسبقا."[٢]

الاتجاه الثاني: يعرف الرقابة المالية بالالتفات إلى الإجراءات المتبعة في عملية الرقابة، فهذا الاتجاه يركز بذلك على خطوات عملية الرقابة، فلا بد لوجود الرقابة من بيانات تخص الجهة المطلوب الرقابة عليها ليتم تقييمها من قبل الجهة المستقلة التي تقوم بعملية الرقابة، وللجهة الرقابية التقييم المسبق لمدى موثوقية البيانات المتوفرة ومدا إمكانية الاعتماد عليها كمؤشرات تعكس الوضع الحقيقي وبناء علية تقرر الإجراءات الرقابية.

تتضمن الرقابة فيما يتعلق بالأهداف الإجراءات التالية:[٣]

١) بيان الكفاءة الفعلية.
٢) مقارنة الكفاءة الفعلية مع أهداف الخطط والسياسات والمعايير والموضوعة.
٣) تحليل الانحرافات عن هذه الأهداف والسياسات والمعايير.
٤) اتخاذ الإجراء التصحيحي كنتيجة للتحليل.
٥) متابعة تقييم فعالية الإجراء التصحيحي.
٦) مد عملية التخطيط بالحقائق لتحسين مستويات الأداء مستقبلاً.

---

[١] المصدر ذاته، ص١٨ نقلاًعن:
طاهر امين، "الرقابة على وحدات القطاع العام"، الاهرام الإقتصادية، العدد٢٤٤، في ١٩٦٥/١٠/١٥، ص ٣٠.

[2] Shetti M.V, **Auditing Principles and Practice**, Sultan chand &sons publishers, New Delhi, 1990, p.4

[٣] الكفراوي، مصدر سابق، ص١٩، نقلاً عن:
H. Ramanchandran, **Financial Planning and Control**. S.Chand & Co. New Delhi, 1972, p.7-8.

الاتجاه الثالث: للقيام بعملية الرقابة هناك جهات تتولى هذه المهمة وتكون بالضرورة مستقلة عن الجهة التي تخضع لعملية الرقابة، وهي جهات تختلف لكل دولة على حسب خصوصية الجهاز الرقابي فيها واختلاف تبعيته، وتعريف الرقابة على هذا الأساس بأنها: أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات لتتأكد من تحقيق الوحدات لأهدافها بكفاية مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة.(١)

كما وتعرف الرقابة المالية خارج هذه الاتجاهات الثلاث على أنها: "التحقق من أن التنفيذ يتم وفقاً للتوجيه المحدد في خطة العمل وضمن القواعد والأهداف المقررة، وذلك بقصد بيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف، وإيجاد الحلول المناسبة لها لتلافي تكرارها، وتحديد المسئولين عن ارتكابها، ولضمان حسن تحقيق الأهداف وتطبيق القواعد، وبيان مدى سلامتها وكفايتها والوصول إلى معدلات دقيقة في الأداء وفقاً لمعايير موضوعة مسبقاً تنسجم مع طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة شريطة أن تتناول الرقابة جميع أوجه نشاطها، والمسؤولية عن إدارتها.(٢)

وتعرف الرقابة كذلك على أنها: "عملية جمع وتقييم الأدلة لتتكون في رأي مهني مستقل أو حكم آخر عن التأكيدات المعمولة بواسطة الإدارة".(٣)

نشأة الرقابة المالية

تتزايد أهمية الرقابة المالية على القطاع العام مع تزايد دور الدولة في المجتمع وذلك لما يتبعه من تعاظم لمهام القطاع العام في إشباع الحاجات العامة (من دفاع، امن، تأمين صحي، تعليم، والتدخل في النشاط الاقتصادي، ...وغيرها) ويترتب على الدولة للقيام بمهامها المتزايدة ضرورة توفير الموارد المالية العامة المطلوبة لذلك.

مع تزايد دور الدولة وتعاظم ما أوكل إليها من مهام الحصول على المال العام بالوسائل المختلفة، أصبح لا بد من تفعيل دور الجهات الرقابية في الرقابة المالية على أوجه إنفاق وإجراءات صرف الأموال العامة وكذلك مراقبة عمليات جبايتها وأنها تتم وفق القوانين والأنظمة الموضوعة، وغير ذلك من المهام والتي سوف نتطرق لها في مسؤوليات الرقابة المالية.(٤)

---

(١) عبد السلام بدوي، "الرقابة على المؤسسات العامة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، الأسكندرية، ص٨٨

(٢) نعيم دهمش، "**تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الانمائية في الدول النامية**"، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، ١٩٨٥، ص٢٢٠

(3) Robert J, Craig D, **Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice**, 6th edition, Prentice-Hall, New Jersey, 1999, p796

(٤) الكفراوي،مصدر سابق، ص١٢

نتيجة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بات للمساءلة العامة مجالات أوسع فقد تنوع الإنفاق الحكومي وازداد حجم المشروعات، بالإضافة إلى ذلك زاد الوعي الشعبي والضغوط على أجهزة الدولة ومؤسساتها أدت هذه الضغوط إلى زيادة متطلبات المسائلة العامة.

المقوم الأساسي لأي نظام إداري أو مالي هو توفر رقابة صحيحة ومنظمة ذلك ما اجمع عليه علماء الاقتصاد والمالية والإدارة، ولما للرقابة من دور رئيسي في تنظيم المجتمعات ومؤسساته، فقد عرفها المصريون القدماء والإغريق[١]، حيث أن المصريين والإغريق والرومان استخدموا مدققين للكشف على الحسابات للتحقق من مدى صحتها لذلك كانت تتلى الدفاتر المحاسبية على مسمع الحاكم ومستشاريه لمتابعة أو الكشف عن أي تصرفات غير مسئولة من قبل القيمين على ممتلكات الحاكم وحفظة الحسابات ومعرفة مقدار هذه الممتلكات،[٢]

برزت الرقابة المالية في أوروبا في سنة ١٢٥٦ التي أنشأها الملك سانت لويس كسلطة لرقابة غرفة محاسبة باريس لتعنى بفحص الحسابات وإصدار الأحكام التي كانت لها أحيانا صيغة جزائية، وساهمت الثورة الفرنسية في عام ١٧٨٩ في تطور الرقابة المالية ليصبح من حق ممثلي الشعب مناقشة النفقات العامة حتى قبل ظهور مفهوم الموازنة العامة، تزايدت الحاجة إلى رقابة مالية فعالة مع ما صاحب ضرورة استغلال الموارد النادرة وترشيد الإنفاق مما اوجب البحث عن أساليب لضبط استغلال الموارد وتوزيعها التوزيع الأمثل من اجل تحقيق التنمية المطلوبة وإشباع الحاجات العامة للمجتمع، أما في الولايات المتحدة فيمكن تتبع وجود الرقابة المالية منذ أوائل القرن العشرين بعد الأزمة الاقتصادية العالمية في سنة ١٩٢٩ والتي يعزى إليها الاهتمام بالرقابة المالية.

أما في الدول الاشتراكية فتشكل الرقابة المالية الوظيفة الأساسية من وظائف الإدارة، وتطبق الرقابة المالية فيها على نطاق أوسع من غيرها من الدول، وظهرت بشكل واضح منذ ثورة أكتوبر الاشتراكية، ومنذ ذلك أخذت أشكال تطورية متعاقبة.[٣]

وكان ظهور أول منظمة مهنية لتدقيق الحسابات عام ١٥٨١ حيث تم تأسيس كليه ROXONATI في فينيسيا تطلبت هذه الكلية النجاح في الامتحان المهني المتخصص إضافة إلى ست سنوات تدريبية لحقيق الخبرة لشخص معين في مجال المحاسبة، أصبحت عضوية هذه الكلية في عام ١٦٦٩ شرط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، بعد ذلك تم الاتجاه إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات وتعد إيطاليا الأولى في تنظيم المهنة وبعدها بريطانيا، كان أول ظهور للمهنة في بريطانيا في العام ١٧٧٣ ومع إنشاء جمعية المحاسبين القانونيين في ادنبره في العام ١٨٥٤ أصبحت مهنة

---

[١] المنظمة الأسيوية للأجهزوة العليا للرقابة المالية المحاسبة، أعلان جاكرتا، جاكرتا،١٩٩٧.
[٢] إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، بنغازي ليبيا، ١٩٩٦، ص١٤.
[٣] فهمي محمود شكري، **الرقابة المالية العليا**، ط١، دار مجدلاوي، عمان الأردن، ١٩٨٥، ص ص١١-١٣.

التدقيق مهنة مستقلة في بريطانيا، كما وساهم في زيادة الاهتمام بالمهنة وانتشارها صدور قانون الشركات البريطاني عام ١٨٦٢ والذي نص على وجوب التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، وجاءت بعد بريطانيا فرنسا في عام ١٨٨١ ثم الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٨٨٢ ومن ثم ألمانيا عام ١٨٩٦ وكندا عام ١٩٠٢ ثم استراليا عام ١٩٠٤ وفنلندا عام ١٩١١، وتبعتها معظم دول العالم حيث أصبح تنظيم مهنة تدقيق الحسابات منتشر في معظم إن لم يكن كل دول العالم.[1]

أما على المستوى العالمي لدول العالم مجتمعة فقد أنشأت المنظمة الدولية لمؤسسات التدقيق العليا الـ INTOSI وفقاً لما يلي:

إعلان ليما للخطوط الإرشادية لوصايا التدقيق:

مقدمة:

عندما تبني إعلان ليما للخطوط الإرشادية لوصايا التدقيق بواسطة تصويت المؤتمرين منذ أكثر من عقدين في شهر تشرين الأول من عام ١٩٧٧ في 1X INCOSAI في ليما (البيرو) كان هناك آمال كبيرة ولكن ليس تأكد أنها سوف تحقق نجاح على مستوى العالم.

التجارب المعمولة مع إعلان ليما منذ ذلك الوقت قد تجاوز حتى أعلى التوقعات واثبت مدى حسم تأثيرها على التطور للتدقيق الحكومي في السياق لكل حكومة على حده. إعلان ليما مؤثر بشكل متساوي لكل مؤسسات التدقيق العليا المجتمعة في الـ INTOSAI بدون أهميه إلى أي المناطق تنتمي، مستوى التطور الموجود، أو كيف اندمجوا في نظام الدولة أو كيف نظموا.

النجاح للإعلان فوق كل شيء بسبب الحقيقة أنها تحتوي قائمة شاملة من أهداف ومواضيع متعلقة بالتدقيق الحكومي، تكون باقية بشكل تلقائي ومهمة بشكل كبير وموجزه، وتعمل على أن تستعمل بشكل سهل بلغتها الواضحة بالتأكيد على أنها تركز على العناصر الرئيسية ولا تذهب بعيداً عنها.

الهدف الرئيسي لإعلان ليما هو أن يدعو إلى تدقيق حكومي مستقل، مؤسسة التدقيق العليا SAI(Supreme Audit Institution) التي لا تستطيع التماشي مع هذا الطلب لا ترقى إلى المعيار.

حكم القانون والديمقراطية هي المقدمات المنطقية لتدقيق حكومي مستقل حقيقتاً، وهي كذلك الدعامات التي عليها اوجد إعلان ليما، الوصايا المحتواة في الإعلان هي قيم أبدية وضرورية

---

[1] خالد أمين عبدالله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان الأردن، ٢٠٠٠، ص ١٩-٢٠

والتي حافظت على موضوعيتها منذ السنوات الأولى لتبنيها، إن قرار إعادة نشر الإعلان بعد أكثر من عشرون سنة في الحقيقة يشهد على جودة وبعد نظر واضعيه.

الـ INTOSAI (Congress of the International Organization of Supreme Audit Institutions)

وهي المؤتمر للمنظمة الدولية لمؤسسات التدقيق العليا المجتمعين في ليما.

الهدف من التدقيق:

مفهوم ونشأت التدقيق متوارث في الإدارة المالية العامة كإدارة للأموال العامة تمثل الثقة، التدقيق ليس نهاية بذاته ولكنه جزء أساسي للنظام الضابط الذي هدفه إظهار الانحرافات عن المعايير المقبولة والانتهاكات لمبادئ القانونية والكفاءة والفاعلية واقتصاد الإدارة المالية، وذلك بوقت ليكون من الممكن أن يتخذ أعمال تصحيحية في حالات بعينها، للقيام بهذه المسؤولية المعرضة للمحاسبة أو للحصول على تعويض أو لاتخاذ خطوات لمنع مثل هذه الثغرات.

التدقيق السابق والرقابة اللاحق:

١- الرقابة السابقة تمثل النوع من المراجعة لما قبل الحدوث للنشاطات الإدارية والمالية، الرقابة اللاحقة هي التدقيق لما بعد الحدوث.

٢- الرقابة السابقة الفعالة هي أساسية(لا مفر منها) للإدارة الظاهرة للأموال العامة المؤتمنة السلطة عليها، وقد تنفذ بواسطة مؤسسة تدقيق عليا أو بواسطة مؤسسات تدقيق أخرى.

٣- الرقابة السابقة بواسطة مؤسسة تدقيق عليا لها فائدة في أن تكون قادرة على منع الضرر قبل أن يحدث، ولكنها لها ضرر في خلق حجم مفرط من العمل ومسؤوليات مشوشة تحت القانون العام.

الرقابة اللاحقة بواسطة مؤسسة تدقيق عليا توضح المسؤولية لأولئك المسئولين، وقد تقود إلى تعويض للضرر الناتج، وقد تمنع الثغرات من التكرار.

٤- الوضع القانوني والظروف والمتطلبات لكل دولة تحدد فيما إذا كانت مؤسسة تدقيق عليا تنفذ رقابة سابقة. الرقابة اللاحقة هي مهمة أساسية (لا مفر منها) لكل مؤسسة تدقيق عليا بغض النظر عن فيما إذا كانت كذلك تعمل رقابة سابقة أم لا.

الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية:

١- خدمات الرقابة الداخلية تؤسس خلال دوائر ومؤسسات الحكومة، في حين خدمات الرقابة الخارجية ليست جزء للتركيبة التنظيمية للمؤسسات الخاضعة الرقابة، مؤسسات التدقيق العليا هي خدمات تدقيق خارجية.

٢- خدمات الرقابة الداخلية هي بالضرورة تابعة إلى رأس الدائرة التي خلالها أنشأت تلك الخدمات، بالرغم من أنها يجب أن تكون عملياً وتنظيمياً مستقلة بقدر المستطاع خلال الإطار الدستوري الخاص بها.

كما يعنى المدقق الخارجي، لمؤسسة التدقيق العليا مهمة بفحص الفاعلية للتدقيق الداخلي، إذا اعتبر التدقيق الداخلي فعال فإن جهود يجب أن تعمل بدون إجحاف على حق مؤسسة التدقيق العليا لتنفيذ تدقيق كلي، لتحقيق التقسيم الأنسب وتحديد المهام والتعاون بين مؤسسة التدقيق العليا والتدقيق الداخلي.

أساليب وإجراءات التدقيق:

١- يجب على مؤسسة التدقيق العليا التدقيق وفق برنامج محدد ذاتياً، مع عدم المساس بالحق لكيانات عامة معينة لطلب لتدقيق معين.

٢- حيث أن التدقيق نادراً ما يمكن أن يكون شامل، فإن مؤسسة التدقيق العليا كقاعدة سوف تجد من الضرورة استعمال مدخل المعاينة، على إي حال العينات يجب أن تكون مختارة على أساس نموذج محدد، ويجب أن تكون متعدد على نحو كاف للتمكن من الحكم على الجودة والانتظام للإدارة المالية.

٣- نماذج التدقيق يجب أن تكيف دائماً مع تقدم العلوم والتقنيات المتعلقة بالإدارة المالية.

٤- انه من الملائم لمؤسسة التدقيق العليا تحضير كتيبات تدقيق كمساعدة لمدققيها.

الاستقلالية:

استقلاليه مؤسسات التدقيق العليا:

١- مؤسسات التدقيق العليا تستطيع انجاز مهامها بشكل موضوعي وبفاعلية فقط إذا كانت مستقلة عن الوحدة المدققة ومحمية من التأثير الخارجي.

٢- بالرغم من أن المؤسسات الحكومية لا يمكن أن تكون مستقلة بشكل مطلق لأنها جزء من الدولة ككل، فإنه لا بد لمؤسسات التدقيق العليا من استقلال وظيفي وتنظيمي يكون مطلوب لإنجاز مهامها.

إنشاء مؤسسات التدقيق العليا ودرجة ضرورة استقلاليتها يجب أن تكون مطروحة في الدستور، والتفاصيل قد تكون معدة في التشريع بشكل خاص، الحماية القانونية الملائمة بوساطة المحكمة العليا ضد أي تدخل في استقلالية وتفويض مؤسسة التدقيق العليا يجب أن تكون مضمونة.[١]

على المستوى العربي بشكل عام أنشأت هيئة الرقابة المالية لجامعة الدول العربية:

هيئة الرقابة المالية لجامعة الدول العربية:

أنشأت وفقاً لقرار مجلس جامعة الدول العربية في دور انعقاده العادي الخامس والخمسين بالقرار رقم ٢٧٧١ بتاريخ ٢٤ مارس (آذار) سنة ١٩٧١، والذي يتضمن نشأت الهيئة فتنص مادته الأولى على تنشأ في جامعة الدول العربية هيئة مستقلة عن الأمانة العامة باسم هيئة

الرقابة المالية لجامعة الدول العربية تكون تابعة لمجلس الجامعة مباشرة، أما عن صفة التمثيل فتنص المادة الثانية منه على ما يلي:

أ- تتألف هيئة الرقابة المالية من ممثل لكل دولة من الدول الأعضاء تختاره دولته من بين المتخصصين في شئون المراقبة الحسابية في جهاز الرقابة المالية لكل دولة وتتولى الهيئة الرقابة على موازنات المنظمات المنبثقة عن جامعة الدول العربية عن طريق لجان تنبثق عنها وتشكل من ممثلي الدول الأعضاء في كل من هذه المنظمات.

ب- يدعو الأمين العام لجامعة الدول العربية الهيئة للاجتماع مرة في كل عام بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحساب الختامي، ويمكن في الأحوال التي يراها مجلس الجامعة دعوة الهيئة للاجتماع في أي وقت يراه.

أما فيما يتعلق باختصاصات الهيئة فتنص المادة الرابعة منه على أن تختص الهيئة بما يلي:

١) فحص جميع المعاملات المالية في الأمانة العامة للجامعة والهيئات الملحقة بها والمنظمات المنبثقة عن الجامعة فحصا لاحقاً كاملا وتدقيق ومراجعة الحسابات الختامية والمركز المالي لكل منها.

---

(١) http://www.intosai.org/Level2/2_LIMADe.html

٢) مراجعة جميع التصرفات المالية في ضوء إعتمادات الموازنات والتأكد من أن هذه الأعتمادات قد أنفقت فيما خصصت له.
٣) التأكد من صحة أوامر الصرف ومطابقتها للأنظمة واللوائح المعمول بها.
٤) وضع تقرير سنوي يرفق بالحسابات الختامية ويرفع إلى مجلس الجامعة متضمناً دراسة الأوضاع المالية للأمانة العامة للجامعة والهيئات الملحقة بها والمنظمات المنبثقة عن الجامعة بما في ذلك الإشارة إلى ما سددته كل دولة من التزاماتها المالية والمتأخرات عليها والملاحظات والاقتراحات التي تراها الهيئة فيما يتصل بتقييم النتائج والانجازات المالية.
٥) كل ما يسند إلى الهيئة من أعمال من قبل مجلس الجامعة.

وتمويل الهيئة يتم من خلال تحمل كل دولة من الدول الأعضاء نفقات ممثلها، وفقاً لنص المادة السابعة من القرار.[١]

تطور الرقابة المالية في المملكة الأردنية الهاشمية:

أما في المملكة الأردنية بشكل خاص فللتطور المتزايد في السنوات الأخيرة في المجالات المختلفة الاجتماعية والاقتصادية وزيادة طاقة الاقتصاد الوطني نتيجة لتنفيذ خطط التنمية الطموحة، دور كبير في التأكيد على ضرورة مهنة المحاسبة والتدقيق كأدوات للرقابة على المال العام.[٢]

يتم التركيز في هذه الدارسة على تطور الرقابة الخارجية باعتبارها موضع الدارسة ومن ثم يتم التطرق إلى تطور الرقابة الداخلية في الأردن.

أما عن تطور الرقابة الخارجية في الأردن فقد مر تطورها بثلاث مراحل، تم ملاحظة وجود مرحلة أولى لنشأة الرقابة المالية في الأردن بموجب قانون نشر في العدد ١٧٨ من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ ١٩٢٨/٢/١ حيث تم إنشاء فرع في شرقي الأردن لديوان مراجعة وزارة المستعمرات البريطانية سمي بدائرة مراجعة الحسابات، ويعنى هذا الفرع فقط بالنظر في الحسابات المالية.

تعاقب بعدها إصدار القوانين الكفيلة بتحقيق رقابة حكومية كفأه وفقاً للمراحل الثلاث حيث تم في المرحلة الثانية استبدال اسم دائرة مراجعة الحسابات بدائرة تدقيق الحسابات وحذفت عبارة

---
[١] جامعة الدول العربية، النظام الأساسي لموظفي الأمانة العامة لجامعة الدول العربية والهيئات الملحقة بها، ١٩٧١، ص ٦١-٦٨
[٢] ديوان المحاسبة، الأردن، **معايير التدقيق الحكومي**، ١٩٩٨.

"التابعة لوزارة المستعمرات" وضمن نفس المرحلة وضع قانون تدقيق الحسابات في العام ١٩٣١ وتضمن هذا القانون ما يشير إلى ارتباط مدير تدقيق وتحقيق الحسابات برئاسة الوزراء ومهمته فحص جميع حسابات الحكومة العامة وتفتيشها ومجموعة أخرى من المهام حددت في القانون المذكور وتحديد للجهة التي يقدم لها مدير تدقيق وتحقيق الحسابات إيضاحاته وبلاغاته، بالإضافة إلى تضمن هذه المرحلة على النظام الإداري رقم (١) لعام ١٩٤٢ والقاضي بفك ارتباط دائرة تدقيق وتحقيق الحسابات بوزارة المالية والاقتصاد وربطها برئاسة الوزراء، ومع صدور النظام الإداري رقم (١) لعام ١٩٤٩ تم فك ارتباط الدائرة برئاسة الوزراء وربطها بوزارة المالية والاقتصاد.

أما عن المرحلة الثالثة فقد تمثلت بالفترة بعد صدور قانون ديوان المحاسبة رقم ٢٨ لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته والمتضمن تعريف بالقانون والنص على تحول دائرة تدقيق وتحقيق الحسابات إلى دائرة مستقلة تسمى ديوان المحاسبة، كما ويتضمن هذا القانون تحديد لمهام ديوان المحاسبة والتي تتمثل في ما يلي:

١) يتولى ديوان المحاسبة مراقبة واردات الحكومة وفيها يكوم سؤول عن:

أ- التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم العوائد المختلفة للتثبت من أن تقديرها وتحقيقها قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

ب- التدقيق في المعاملات بيوع الأراضي والعقارات الأميرية وتفويضها وتأجيرها.

ج- التدقيق في تحصيلات الواردات على اختلاف أنواعها للتثبت من أن التحصيل قد جرى في أوقاته المعينة وفقاً للقوانين والأنظمة المعلقة بها ومن أن قانون جباية الأموال الأميرية قد جرى تطبيقه على المكلفين الذين تخلفوا عن الدفع ومن أن التحصيلات قد دفعت لصندوق الخزينة وقيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الميزانية العامة.

د- التدقيق في معاملات شطب الواردات والإعفاء منها للتثبت من عدم إجراء شطب أو إعفاء في غير الحالات والأصول المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها.

٢) يتولى ديوان المحاسبة مراقبة نفقات الحكومة وفيها يكوم سؤول عن:

أ- التدقيق في النفقات للتثبت من صرفها للأغراض التي خصصت لها ومن أن الصرف قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة.

ب- التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف للتثبت من صحتها ومن مطابقة قيمها لما هو مثبت في القيود.

ج- التثبت من أن إصدار أوامر الصرف تم حسب الأصول الصحيحة ومن قبل الجهات المختصة.

د- التثبت من أن النفقات قيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الميزانية العامة.
هـ-التثبت من عدم تجاوز المخصصات المرصودة في الميزانية إلا بعد الترخيص بذلك من الجهات المختصة.
و- التثبت من أسباب عدم الصرف لكل أو بعض المخصصات التي رصدت للأعمال الجديدة.
ز- التثبت من تنفيذ أحكام قانون الميزانية العام وملاحقه ومن صحة الأوامر المالية والجوالات الصادرة بمقتضاه.

٣) مراقبة حسابات الأمانات والسلف والقروض والتسويات المستودعات. [١]
٤) تقديم المشورة في المجالات المحاسبية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
٥) الرقابة على الأموال العامة للتأكد من سلامة إنفاقها بصورة قانونية وفاعلة.
٦) التأكد من سلامة تطبيق التشريعات البيئية المعمول بها بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة.
٧) التثبت من أن القرارات والإجراءات الإدارية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تتم وفقا للتشريعات النافذة.
٨) تقديم تقرير سنوي عن الحساب الخاص بكل سنة مالية إلى مجلس النواب يتضمن آراءه وملحوظاته ويبين المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها في بدء كل دورة عادية أو كلما طلب مجلس النواب منه ذلك.

كما حدد القانون المذكور صلاحيات لديوان المحاسبة باعتباره الجهة الحكومية المخولة بالرقابة الحكومية تتمثل فيما يلي:

١) التدقيق في الحسابات وبجرد النقد والطوابع والوثائق والمستندات ذا القيمة المالية إضافة إلى جرد اللوازم في أية دائرة.
٢) تدقيق أي مستند أو سجل أو أوراق لازمة لتحقيق قناعة كاملة بدقتها، والاطلاع على المعاملات الحسابية والمالية في جميع الدوائر في أي دور من أدوارها سواء ما يتعلق منها بالإيرادات أو النفقات كما وله حق الاتصال المباشر بالموظفين الموكول إليهم أمر هذه الحسابات ومراسلتهم.
٣) التدقيق بصورة يتأكد منها بأن الحسابات جارية وفقاً للأصول الصحيحة وان التدابير المتخذة للحيلولة دون الشذوذ والتلاعب كافية وفعالة، وله أن يوجه النظر إلى أي نقص يجده في التشريع المالي أو الإداري، وان يتثبت من أن القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمور المالية والحسابات معمول بها بدقة، وأن يلفت النظر إلى أي تقصير أو خطأ وأن يبين رأيه في كفاية الأنظمة والتعليمات لتحقيق أغراض القوانين المالية.

---
[١] لينا صدقي الرمحي، **ديوان المحاسبة بين الأمس واليوم**، ج١، ط١، الاردن، ١٩٩٧، ص ٩-١٠.

أ- الإطلاع على جميع التقارير والمعلومات الواردة من المفتشين سواء كانوا ماليين أو إداريين، وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها مساس بالأمور المالية والإدارية، وأن يطلب تزويده بكل ما يريد الاطلاع عليه من معلومات وإيضاحات من جميع الدوائر مما له مساس بأعمال دائرته.

ب-لرئيس ديوان المحاسبة أن يستعين بمستشارين وخبراء واختصاصيين في الأمور التي تستدعي معرفتها خبرة فنية.

كما تضمن هذا القانون تحديد لنطاق عمل الديوان في جهات معينة تمثلت بما يلي:

١) الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة والمؤسسات العامة.

٢) المجالس البلدية والقروية ومجالس الخدمات المشتركة.

٣) أي جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان المحاسبة بتدقيق حساباتها. [١]

الجهات الرقابية في المملكة الأردنية الهاشمية

تتمثل الجهات الرقابية في الأردن في ما يلي:

أولاً: ديوان المحاسبة: والذي تم التطرق له في التتبع السابق لنشأة الرقابة المالية في الأردن.

ثانياً: وزارة المالية: تتولى وزارة المالية إلى جانب ديوان المحاسبة بدور رقابي متضمن في العديد من مواد النظام المالي ويظهر ذلك بشكل واضح في نص المواد ٤٩ و ٥١ من النظام المالي المعدل رقم ٧٤ لسنة ٢٠٠٠ وهي تنص على ما يلي:

١) المادة رقم ٤٩: "تتولى الوزارة ما يلي:

أ. مراقبة صرف النفقات والتأكد من انه قد تم صرفها وفقاً للتشريعات المعمول بها ومراقبة تحصيل الإيرادات بقيمها الصحيحة ومواعيدها المحددة في التشريعات ذات العلاقة والتأكد من انه قد تم دفعها لحساب الخزينة العام وتبليغ الدائرة عن أي فروقات أو تجاوزات والطلب إليها تصويب أي مخالفة لتلك التشريعات ومتابعة ذلك.

ب. إجراء عمليات الفحص والجرد الفجائي للصناديق والمستودعات والطوابع والأذون البريدية والأوراق المالية الأخرى.

ج. تحليل النتائج المالية السنوية للدوائر وتقييمها."

٢) المادة رقم ٥١:

---

[١] ديوان المحاسبة، الأردن، ديوان المحاسبة في خمسين عاما، مطبعة ديوان المحاسبة، عمان، ٢٠٠٢، ص٧-٨.

"أ. تشكل وحدة رقابة مالية في كل دائرة بقرار من الوزير من موظف أو أكثر من موظفي الوزارة تناط بها مسؤولية مراقبة تطبيق أحكام هذا النظام والقوانين والانظمة والتعليمات ذات العلاقة وللوزير إناطة هذه المهمة بوحدة الرقابة الداخلية المشكلة في الدائرة نفسها إذا ما تبين بأن هذه الوحدة تستطيع القيام بذلك بكفاءة.

ب. على الدائرة وضع التعليمات التنظيمية والتطبيقية لوحدات الرقابة الداخلية لديها وتطوير أعمالها.

ج. على الرغم مما ورد في هذا النظام أو في أي نظام آخر للوزير تعيين مراقب مالي في أي مؤسسة رسمية عامة مستقلة إداريا وماليا إذا رأى موجبا لذلك."[١]

وفقاً للمادة ٤٩ تتلخص مهام وزارة المالية الرقابية في مراقبة عملية صرف النفقات والتأكد من مدى توفقها مع التشريعات المعمول بها، والقيام بعملية المراقبة على تحصيل الإيرادات ومدى توافقها مع القيم والمواعيد المحددة لها مسبقاً وفقاً للتشريعات الموضوعة، وكذلك من مهام وزارة المالية التأكد من انه يتم توريد مبالغ الإيرادات لحساب الخزينة العامة، وكذلك الرقابة على الدوائر الحكومية وتبليغها عن أي فروقات في الحسابات سواء في النفقات أو الإيرادات، وتوجيه الطلب إلى تلك الدائرة الحكومية تصويب أي مخالفة للتشريعات أو تصحيح الفروقات.

وكذلك تقوم وزارة المالية بإجراء مراجعات فجائية على صناديق ومستودعات الدوائر الحكومية بالإضافة إلى التدقيق على أي أوراق ملية لدى الدائرة، كما للوزارة دور تحليلي تقييمي للنتائج المالية السنوية للدوائر الحكومية.

ووفقاً للمادة ٥١ يقرر وزير المالية تشكيل وحدة للرقابة المالية في كل دائرة حكومية وتتألف هذه الوحدة من موظف أو أكثر من موظفي وزارة المالية تتولى هذه الوحدات مسؤوليات الرقابة على مدى تطبيق الدائرة الحكومية للنظام المالي والتشريعات المالية، ويكون من صلاحيات وزير المالية إيكال هذه المهمة لوحدة الرقابة الداخلية في الدائرة بعد فحص هذه الوحدة والتحقق من إمكانية قيامها بمهام وحدة الرقابة المشكلة من موظفي وزارة المالية بالكفاءة المطلوبة.

كما وتشير الفقرة (ج) من هذا النظام إلى أنه مهما كانت النصوص في أي نظام أخر فإنه وفقاً لهذا النظام يجوز لوزير المالية أن يعين مراقب مالي من موظف وزارة المالية في أي مؤسسة رسمية عامة حتى وإن كانت مستقلة مالياً وإدارياً إذا رأى موجب لذلك.

ثالثاً: دائرة الموازنة العامة: وهي تعتبر أداة رقابية تعمل أداء دور رقابي على المصروفات وبشكل أساسي قبل الصرف أو حتى تخصيص مبلغ النفقة، ولدائرة الموازنة العامة دور رقابي بعد

---

[١] المملكة الأردنية الهاشمية، النظام المعدل للنظام المالي رقم ٧٤ لسنة ٢٠٠٠، الجريدة الرسمية العدد ٤٤٦٨

الصرف، ويمكن توضيح رقابة دائرة الموازنة العامة قبل الصرف ذلك من خلال نص المادة رقم (٥) من قانون تنظيم الميزانية العامة وتعديلاته رقم ٣٩ لسنة ١٩٦٢ والتي تنص على: " تتمتع دائرة تنظيم الميزانية العامة بالصلاحيات وتقوم بالأعمال التالية:

أ. إعداد الميزانية العامة السنوية للمملكة الأردنية الهاشمية:

ب. أقترح رصد المخصصات اللازمة لتنفيذ السياسة العامة التي يرسمها مجلس الوزراء.

ج. تنقيح طلبات التخصيصات المالية التي تتقدم بها كافة دوائر الحكومة بالتخفيض أو الزيادة أو الجمع أو المقابلة أو المراجعة.

د. تمحيص كافة البرامج والأعمال والمشاريع التي تطلب لها مخصصات بغية التأكد من جدواها وعلاقتها بعضها ببعض.

هـ. التأكد من حذف الازدواجيات غير الضرورية في البرامج والتمويل.

و. التثبت من مطابقة طلبات التخصيصات للسياسة الاقتصادية والمالية والقرارات الأخرى التي يتخذها مجلس الوزراء.

ز. طلب المعلومات اللازمة من كافة دوائر الحكومة فيما يتعلق بكافة البرامج والأعمال والمشاريع وتمويلها.

ح. الاطلاع على كافة الوثائق والمخابرات والقيود المالية لأية دائرة من دوائر الحكومة.

ط. تدقيق وتحليل الأعمال الإدارية والبرامج لكافة دوائر الحكومة وإعداد ما يلزم لتطويرها وتحسينها بالتعاون مع ديوان الموظفين.

ي. إعداد بيان مفصل بالعمليات الضرورية لإقرار الميزانية على أن يحدد لكل من هذه العمليات وقت معين تتم فيه بحيث تنجز الموافقة النهائية على الميزانية العامة قبل اليوم الأول من شهر نيسان من كل سنة."[١]

وتشير هذه المادة لوجود دور رقابي لدائرة الموازنة العامة يتمثل في التالي:

- اقتراح رصد المخصصات لتنفيذ السياسة العامة بعد التنقيح والرقابة على طلبات التخصيصات المالية التي تتقدم بها الدوائر الحكومية، ويتم ذلك من خلال تقييم البيانات السابقة للمؤسسات وتنقيحها والاستناد عليها لوضع المخصصات ويمثل ذلك دور رقابي مهم على البيانات الواردة من الدوائر البناء عليها للوضع المستقبلي.

---

[١] قانون تنظيم الميزانية رقم (٣٩) لسنة ١٩٦٢. www.siss-jo.com

 تمحيص البرامج والمشاريع المطلوب لها مخصصات في الموازنات الرأسمالية للدوائر للتأكد من جدواها وتماشيها مع السياسة العامة ومطابقة المشاريع المختلفة بعضها ببعض تجنباً للازدواجية وتعطيل المخصصات.

٣- قيام الدائرة بطلب المعلومات اللازمة من كافة الدوائر الحكومية، والإطلاع على كافة الوثائق والمخابرات والقيود المالية للدوائر الحكومية.

أما عن الدور الرقابي لدائرة الموازنة العامة لمرحلة إجازة النفقة قبل الصرف فيتجلى من خلال التطرق لنص المواد التالية من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠٠٥ رقم (٣) لسنة ٢٠٠٥

أولاً: البنود التالية من المادة رقم (٦) والتي تنص على ما يلي:

"أ. يتم الإنفاق من المخصصات المرصودة في هذا القانون بناء على أوامر مالية عامة أو خاصة وبموجب حوالات مالية شهرية مصدقة من قبل مدير عام دائرة الموازنة العامة.

ج. إذا أنيط تنفيذ أي عمل وردت مخصصاته في فصل وزارة أو دائرة ما بوزارة أو دائرة أخرى في هذا القانون أو جهة رسمية أخرى تنقل صلاحية الإنفاق من المخصصات الواردة في الحوالة المالية المصدقة إلى المسئول عن الإنفاق في الوزارة أو الدائرة أو الجهة الرسمية الأخرى المنفذة بموجب حوالة نقل عهدة مصدقة من مدير عام دائرة الموازنة العامة.

و. لا يجوز الالتزام بأي مبلغ يزيد على المخصصات الواردة في هذا القانون كما لا يجوز طرح عطاء أي مشروع تزيد كلفته على المخصصات المرصودة له في هذا القانون إلا بموافقة وزير المالية/الموازنة العامة بناء على تنسيب مدير عام دائرة الموازنة العامة.

ز. لا يجوز للجان المعطاءات المركزية طرح أي عطاء مهما كانت قيمته إلا بعد التأكد من توفر المخصصات المالية اللازمة وبموجب مستند التزام مالي مصدق من مدير عام دائرة الموازنة العامة."

تشير هذه المادة إلى وجود رقابة على إجازة النفقة قبل الصرف من المخصصات المرصودة في الموازنة العامة، من خلال إصدار الأوامر المالية العامة والخاصة، والمصادقة على الحوالات المالية ومستندات الالتزام الواردة من الدوائر الحكومية قبل القيام بالصرف، وغيرها من الإجراءات الرقابية.

ثانياً: المادة رقم (٩) والتي تنص على ما يلي:

أ. يجوز نقل المخصصات من مواد النفقات الجارية إلى مواد النفقات الرأسمالية في الفصل نفسه بقرار من وزير المالية/الموازنة العامة ولا يجوز النقل بالعكس.

ب. لا يجوز نقل المخصصات من المجموعة ١٠٠-الرواتب والأجور والعلاوات في النفقات الجارية إلى أية مجموعة أخرى أو بالعكس كما لا يجوز النقل إلى المخصصات الواردة تحت المادتين ٥٠١-الرواتب و ٥٠٢-الأجور الواردة في النفقات الرأسمالية من المواد الأخرى في هذه النفقات ويجوز النقل فيما بينها.

ج. لا يجوز نقل المخصصات إلى المواد (١١٦، ١١٥، ١١٤، ١١٣، ١١٠) الواردة في المجموعة (١٠٠) في فصول النفقات الجارية ويجوز النقل فيما بينها.

د. لا يجوز النقل من المخصصات الواردة تحت المواد (٢٠٥، ٢٠٤، ٢٠٣، ٢٠٢، ٢٠١) الواردة في المجموعة (٢٠٠) ومن مخصصات المادة (٣٠١) الواردة في المجموعة (٣٠٠) في فصول النفقات الجارية ويجوز النقل فيما بينها وإليها.

هـ. مع مراعاة أحكام الفقرات (أ،ب،ج،د) من هذه المادة يجوز نقل المخصصات من برنامج إلى برنامج آخر أو من مادة إلى مادة أخرى أو من بند إلى بند آخر في الفصل نفسه بموافقة مدير عام دائرة الموازنة العامة ويستثنى من هذه الموافقة وزارة الدفاع.

و. يستثنى مجلس الأمة من أحكام الفقرات (أ،ب،ج،د،هـ) من هذه المادة.[١]

تشير هذه المادة إلى أن الرقابة على إجراء المناقلات بين المخصصات في الموازنة تتم في دائرة الموازنة العامة من خلال النظر في إجازة أي طلب نقل للمخصصات من قبل الدوائر الحكومية في الدائرة المذكورة، كما تشير إلى وجود محظورات على المناقلات المالية بين المخصصات لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

ولدائرة الموازنة العامة دور رقابي بعد وأثناء الصرف من المخصصات يبدو واضح من المادة ١٤ من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠٠٥ رقم ٣ لسنة ٢٠٠٥ والذي ينص على ما يلي:

"تتولى دائرة الموازنة العامة مراقبة ومتابعة تنفيذ البرامج والمشاريع الواردة في هذا القانون دون الإخلال بالصلاحيات المنوطة بالجهات الرسمية الأخرى."[٢]

من خلال ذلك نستنتج أن لدائرة الموازنة العامة مهام للرقابة على تنفيذ الموازنة تتمثل في ما يلي:

---

[١] قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠٠٥ رقم ٣ لسنة ٢٠٠٥

[٢] قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠٠٥ رقم ٣ لسنة ٢٠٠٥

١- التأكد من أنه تم توقيع الحوالات والأوامر المالية والمناقلات ومستندات الالتزام من المسئولين عن الإنفاق والمفوضين بالتوقيع في الوزارات والدوائر المعنية عند إجازتها.
٢- متابعة الوزارات والدوائر لتزويد دائرة الموازنة العامة بالمواقف المالية الشهرية خلال الأسبوع الأول من الشهر اللاحق معبأة ومصدقة حسب الأصول.
٣- تدقيق المواقف المالية الشهرية والتأكد من أن تعبئتها قد تمت وفق القوانين والأنظمة ولفت انتباه الوزارات والدوائر إلى عدم تجاوز المخصصات الواردة بالحوالات المالية، وفي حال وجود عجز في الموقف المالي إعلام الإدارة عن ذلك.
٤- القيام بزيارة المشاريع المختلفة والتي رصد لها مخصصات في قانون الموازنة العامة بهدف متابعة هذه المشاريع وتقييمها.[١]

تصنيف الرقابة

هناك عدة تصنيفات للرقابة المالية منها على حسب العلاقة للمدقق بالجهة المدقق عليها أو على حسب توقيت الرقابة نستعرضها على النحو التالي:

الرقابة من حيث التوقيت:

اولاً: الرقابة القبلية(السابقة): تشير إلى الإجراءات الداخلية المستخدمة لرقابة دقة التجميع والتسجيل للإيرادات وتسجيل المصاريف والنفقات. عمل التدقيق السابق هو جزء من عمليات المحاسبة والرقابة لذلك هو ليس متضمن في تعريف التدقيق بالمعنى المستخدم فيه هذا المصطلح هنا.[٢]

تتميز الرقابة السابقة في أن المراقب يحتفظ بالسلطة لعمل أو ممارسة المراجعة المسبقة لقرارات الصرف، تنفذ الرقابة المالية السابقة قبل الالتزام أو الصرف للأموال العامة، كما وتحكم ملكية واستعمال مزودي الخدمة للأصول، وكأمثلة على الرقابة المالية السابقة تتضمن مخصصات بند المصروف وتوزيع المخصصات والأهداف ومواضع الرقابة ورقابة المبالغ والحسابات التي تنظم المصروف بواسطة الحسابات ونوع الموجودات التي يمكن الحصول عليها بواسطة الدوائر الحكومية والوكالات، كما وأن مثل هذه الرقابة تعنى بالتحكم بتصرفات الوحدات الخاصة المتعاقدة مع الحكومة والتي تزود الحكومة أو الوكلاء عن الحكومة بالخدمات.

تنفيذ الرقابة السابقة يتطلب تقييم تبعات قرارات الحصول على الموجدات، هذا الاعتبار قد يكون ضمني، كما هو في التنفيذ لبند موازنة تقليدي وعقود دراسات أساسية، أو قد يكون صريح

---

[١] دائرة الموازنة العامة. الأردن، دليل دورة الموازنة، مطبعة دائرة الموازنة، عمان، ٢٠٠٣، ص١٣.
[2] Robert J, Craig D, **Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice**, 6th edition, Prentice-Hall, New Jersey, 1999, p797

كما في التنفيذ لموازنة البرامج والأداء وعقود تطوير الأنظمة، وان هذا التقييم عدتاً يكون متأثر بالمعلومات عن الأداء الحالي والأداء السابق ولكن اعتبار تبعات قرارات الصرف هو عادتا بطبيعته نظري.

منطق الرقابة السابقة هو أن تقييد حرية التصرف الإدارية هو الهدف الأول لتنفيذ الموازنة، ولأن درجة التقييد سوف تعتمد على التفاصيل لخطة الصرف، وتعمد كذلك على درجة الطاعة المفروض بواسطة المراقبين، فإن هذه الموازنات يجب أن تكون مفصلة بشكل كبير، كما على دائرة أو وكالة الموازنة تحديد كل مشتريات الأصول التي سوف تنفذ خلال السنة المالية والتحديد الواضح لمن هو مسئول عن التنفيذ.[١]

تسمى الرقابة السباقة كذلك بالرقابة المانعة لأنها مانعة لوقوع الأخطاء والمخالفات والمتلاعبات المالية قبل وقوعها، حيث تتمثل هذه الرقابة في ضروه الحصول على تراخيص مسبقة للقيام ببعض الأعمال والمشروعات وهي بذلك تحاول ضمان ترجمة السياسات العامة للدولة وفقاً للموارد الاقتصادية المتاحة إلى واقع من خلال الدوائر والمؤسسات الحكومية بممارسة الرقابة قبل حدوث التصرفات المالية لضمان توافق تلك الممارسات مع السياسة العامة، ولتحقيق الأهداف المبتغاة من ممارسة هذا النوع من الرقابة فهي تتخذ الأشكال التالية:

١- إصدار القوانين واللوائح والتعليمات المالية.
٢- اعتماد خطط تنمية اقتصادية واجتماعية للدولة ككل.
٣- الموازنة العامة واعتمادها والموازنات التخطيطية للسنة المالية.
٤- الإقرار ألمبدأي بصحة العمليات من الناحية القانونية.
٥- الإقرار بأن الارتباط في حدود المخصصات المعتمدة بدون انحراف ملموس.
٦- الرقابة المستندية متمثلة في فحص للمستندات قبل الترخيص للإدارة بالصرف.[٢]

تتميز الرقابة السابقة بما يلي:

١- تساهم في العمل على منع وقوع الأخطاء والمخالفات قبل التحقق الفعلي لها ولذلك بطلق عليها الرقابة المانعة كما اشرنا سابقاً.
٢- تساعد السلطة التنفيذية في التخفيف من حجم المسؤولية الملقاة على عاتقها في مرحلة تنفيذ الموازنة.[٣]

---

[1] Robert. T, **Public Budgeting and Finance**,4th edition, MARCEL DEKKER, INC, New York, 1997, p578

[٢] عوف الكفراوي، مرجع سابق، ص ص ٣٩-٤٠

[٣] سعيد عبد العزيز، **مقدمة في الاقتصاد العام**، ط١، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٨، ص١٨٩.

ثانياً الرقابة البعدية(اللاحقة): الفحوص المتخذة بعد حدوث العملية والحدث وهو ما يتم التركيز علية في هذه الدراسة.[(١)]

وهي تستخدم لتقييم البرامج تنفذ هذه الرقابة بعد تنفيذ القرارات العملية وبعد تنفيذ قرارات الشراء والاستعمال للأصول وبعد مراقبة مستويات المخرجات، الصفة المميزة للرقابة اللاحقة هي استعمال المكافأة العقاب للتصرفات والأداء، فتتم هذه الرقابة بعد انتهاء السنة المالية وتتم بناء على الحسابات الختامية وتشتمل هذه الرقابة على الرقابة على الإيرادات العامة كما هي على النفقات العامة.

فالرقابة على الإيرادات تتم من خلال التأكد من عدم تقصير أو إهمال السلطة التنفيذية في جباية الإيرادات العامة، والتأكد من التوريد المبالغ المحصلة إلى الخزينة، وهي تشمل كذلك رقابة حسابية على العمليات التي تمت خلال العام للكشف عن الأخطاء والمخالفات. أما الرقابة التقييمية للنشاط الحكومي فيشملها نطاق الرقابة اللاحقة كذلك وهي تعنى بالمتابعة لمدى كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في الجباية للإيرادات العامة وكذلك في الإنفاق لتحقيق السياسات العامة للحكومة. أما عن مميزات هذه الرقابة فهي على النحو التالي:

١- إن وجود هذه الرقابة يخلق حافزاً لدى مختلف المسئولين والمديرين بمختلف الوحدات الحكومية على محاولة تجنب وقوع المخالفات أو الأخطاء لتجنب المساءلة القانونية.[(٢)]
٢- تسهيل مراجعة جميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها دراسة دقيقة.
٣- إتاحة الوقت الكافي لإتمام إجراءات الرقابة دون أن يترتب على ذلك تعطيل لسير العمل الحكومي.
٤- عدم تدخل جهة الرقابة الخارجية في اختصاصات السلطة التنفيذية.[(٣)]
٥- يتضح أمامها جميع الوقائع المالية مما يساعد على صحة ملاحظاتها فهي كاشفة للأخطاء.
٦- تتيح إمكانية القيام بالرقابة الاقتصادية التي لا يمكن لغيرها القيام بها من خلال إمكان مراقبة تحديد الأهداف وتنفيذ ما تم من أعمال.[(٤)]

كما لهذا النوع من الرقابة من ميزات فهي كأي بديل للتصرف له مميزات وعيوب فيمكن ملاحظة مجموعة من العيوب التي تكتنف تنفيذ هذا النوع من الرقابة تتمثل في ما يلي:

[(1)] Robert J, Craig D, **Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice**, op.cit, p797
[(٢)] سعيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص ص ١٩٠-١٩١
[(٣)] كريم كشاكش، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية**، ط٢، جامعة اليرموك، اربد، ١٩٩٩، ص٢٥٨.
[(٤)] عوف الكفراوي، مرجع سابق، ص٤٥.

١- لا تستطيع كشف المخالفات المالية التي تحدث عن عمد أو إهمال إلا بعد وقوعها مما يعني ضياع وتبديد جزء من الموارد المالية كان يمكن تفاديه لو طبقت الرقابة السابقة.(١)

٢- ظهور نتائجها بعد فترة قد تطول نسبياً مما يقلل من فاعليتها وخاصة إذا ما تغيرت الظروف الموضوعية محل المخالفات التي تقوم باكتشافها.(٢)

الرقابة من حيث العلاقة للمدقق بالجهة المدقق عليها:

أولاً **التدقيق(الرقابة) الداخلية**: وهي وظيفة يقوم بها موظفون في الدائرة المدقق عليها لمراجعة عمليات هذه الدائرة، المتضمنة التزام الموظفين بالسياسات الإدارية والتقرير للإدارة بهذا الخصوص، المدققين الداخليين مسؤوليتهم توكل عادتاً للإدارة العليا للدائرة.

تعرف الرقابة الداخلية على أنها:

"عملية تقييم مستقلة داخل المؤسسة لمراجعة النشاطات، كخدمة لكل مستويات الإدارة، أنها رقابة تقيس وتقيم وتعمل التقارير بناء على فاعلية الرقابات الداخلية المالية وغيرها كمساهمة لتحقيق الاستعمال الكفاء للموارد خلال المنظمة."

من هذا التعريف نستنتج أن مسؤوليات الرقابة الداخلية تتمثل في:

لمراجعة التقييم والتقرير عن:

١- رسوخ وملائمة وتطبيق الرقابات الداخلية.

٢- مدى حوسبة أصول المنظمة ومصالحها ومدى حمايتها من الخسارات بشتى أنواعها الناشئة عن: أ) الفساد وغيرها من الإساءات. ب) الضياع، التبذير والإدارة غير الكفاءة، وغيرها من الأسباب.

٣- ملائمة وموثوقية البيانات المالية وغيرها من البيانات الإدارية للمنظمة. (٣)

وتعرفها لجنة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكية على أنها: "الخطة التنظيمية ومجموعة الأنظمة والمقاييس المترابطة والمتناسقة والإجراءات والسياسات الإدارية والمالية التي تتبناها الإدارة بغرض حماية الموارد والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، ورفع

---

(١) سعيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص١٩٠

(٢) عوف الكفراوي، مرجع سابق، ص٤٥.

(3) Rowan J.Maurice P, **Public Sector Accounting**, first edition, ELBS Pitman, UK, 1985. pp274-275.

مستوى الكفاءة التشغيلية، وتشجيع التنسيق والتكامل بين السياسات الإدارية المختلفة من أجل تحقيق الخطط والأهداف المرسومة مسبقاً".[١]

للمراقبة الداخلية أهمية خاصة لأنها الوسيلة الوحيدة للمدراء والمسئولين في الإدارات الحكومية لتحديد مدى الاعتماد على دقة وسلامة العمليات والأنشطة في الموقع المختلفة والتي يعنى بتنفيذها مستويات إدارية مختلفة، هذا ويتناسب مدى ضرورة وجود نظام رقابة داخلية فعال طردياً مع كبر حجم الوحدة الحكومية وتعقد نشاطها.

ضرورة احتواء نظام الرقابة الداخلية على العناصر التالية لضمان فاعليته:

١- خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية.
٢- نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة ومعقولة لتسجيل النتائج المتعلقة بهذه العمليات والأنشطة.
٣- وجود ممارسات إدارية سليمة تمكن من القيام بمهام وظائف وواجبات كل وحدة إدارية وكل شخص داخلها بشكل فعال.
٤- وجود الشخص المناسب في المكان المناسب، والذي يجب أن يتمتع بالمقدرة والأهلية والخبرة والتدريب الكافي للقيام بالأعمال المعهودة إليه بشكل مرض.
٥- وجود معايير واضحة لجودة الأداء بالنسبة لأعمال وانجازات الموظفين على اختلاف مستوياتهم.
٦- وجود نظام تدقيق داخلي جيد مبني على أساس مهني فعال ومستقل بالنسبة للعمليات موضع التدقيق.[٢]

كما ترتبط الرقابة دائما سواء بشكل مباشر أو غير مباشر بالأهداف وبما أن الأهداف قد تتباين بشكل واسع فإن الرقابة كذلك تتباين، وبشكل عام هناك ثلاث أنواع مختلفة من الرقابة تتمثل في الآتي:

١) رقابة التوجيه Steering control: هناك نوع رئيسي من الرقابة وهو من خلال تحديد الأحداث التي تحثنا لاتخاذ تصرفات داخلية تكون مساهمة في تحقيق أهدف أكبر، وهذه

---

[1] American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Standards and Procedures, AICPA, New York, 1963, p.27

[٢] نعيم دهمش، مرجع سابق ص٢١٣.

الأحداث الداخلية قد تكون محددة جداً أو قد تكون واسعة المدى، الصفة العامة هي أن تلك الأحداث تنبهنا للحاجة لاتخاذ نوع ما من التصرفات الإدارية وفقا لأساس زمني.

٢) رقابة النعم-لاYes-No Controls: هي تلك الرقابة المصممة لتعمل بشكل أوتوماتيكي أكثر لتحمينا أو تساعد على ضمان إنجاز النتائج المرغوبة، والعنصر العام في هذه الرقابة يتمثل في أنه هناك جهاز رقابة تم أنشاؤه مسبقا أو ترتيب يكون في الأحوال العادية وبشكل أوتوماتيكي يساعد على ضمان التصرفات الوقائية أو التصرفات التحسينية.

٣) رقابة بعد التصرف Post-Action Controls: هذا النوع يتداخل مع النوعين السابقين للرقابة ولكن الاختلاف في أن التصرف الإداري يأتي بعد بعض الوقت ويأتي على شكل عمل أفضل شيء ممكن في ظل الظرف الموجودة عندها.

والتصرف التالي للحدث الفعلي قد يتحقق بشكل مباشر أو قد يتطلب دراسة إضافية وتطوير إضافي، والتحليل المعمول بواسطة المدقق الداخلي موجة بشكل رئيسي نحو لتحديد طبيعة ونطاق للأنواع الأكثر فاعلية من التصرفات التالية للحدث الفعلي، بالرغم من أن التصرف يأتي بالمستقبل وعليه فإن احتياجات الرقابة هنا تحدد بالنظر إلى الماضي ولكنها دائماً تأتي موجهة لتحسين النشاطات المستقبلية.

ثانياً: **الرقابة الخارجية:** هي مستقلة عن الدائرة المدقق عليها وهي مسئولة أمام الكيان التشريعي والعامة والوحدات الحكومية الأخرى، المدققين الخارجيين يبدوا رأي بشكل نموذجي وهو بشكل مبدئي لمصلحة الطرف الثالث وهذا الرأي يتعلق بعدالة القوائم المالية، مع أن نطاق تدقيقهم قد يتجاوز لما هو أكثر من القوائم المالية.[١]

المقدمة التفسيرية الموضوعة بواسطة الأربعة المتمثلين بـ مؤسسة المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلس، مؤسسة المحاسبين القانونيين في سكوتلندا، مؤسسة المحاسبين القانونيين في ايرلندا، وجمعية المحاسبين القانونيين، فتعرف الرقابة الخارجية على انها:

"الفحص المستقل للرأي في القوائم المالية للمؤسسة والتعبير عنه بواسطة مدقق مكلف مع متابعة لذلك التكليف بالتوافق مع أي التزام قانوني ذو علاقة."[٢]

---

[1] Robert J, Craig D, **Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice**, op.cit, p797

[2] Rowan J.Maurice P, **Public Sector Accounting**, op.cit, p271.

في هذا المجال من المفيد الإشارة إلى نقاط في مجال الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية تتمثل في أن الاختلاف الرئيسي بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية يتمثل في أن الأولى هي جزء من الإدارة وتنظيمها وتوجيهها وإعداد تقاريرها تحدد من قبل الإدارة العليا، في حين أن الثانية هي مستقلة تماماً وخاضعة للقانون وكذلك تقرر تلك الأمور لنفسها. الرقابة الداخلية يعتزم مساهمتها في استقامة وكفاءة المنظمة من داخلها، في حين الرقابة الخارجية تشترك في هذا الهدف ولكن بالعمل من الخارج، ويخدم كذلك الأهداف الأخرى للمسؤولية الخارجية. نطاق العمل لموظفي الرقابة الداخلية قد يكون تبعاً لذلك واسع أو ضيق ويتغير من الأمور المباشرة للرقابة المالية الداخلية إلى تلك التي تكون فعلياً بعيدة. الموظفين في الأيام الحالية من الأرجح أن يكونوا مرؤوسين ومحتويين على أشخاص مؤهلين مهنياً. هناك في السنوات السابق بعض الاهتمام الموجه نحو جودة مدخل وعمل الرقابة الداخلية في كل من الكيانات العامة والخاصة، وكل من الحكومة المركزية والحكومات المحلية تتخذ خطوات للخروج بمعاييرها وتحسين الفاعلية، تلك مسألة اهتمام للمدقق الخارجي بالرغم من الاختلاف البنيوي الأساسي في كل من القاعدتين فإنه مقبول بشكل عام أن قياس الاستقلالية معطى للمدقق الداخلي ضمن السلطة العامة أو الشركة، ويجب أن يقدم المبرر للمدقق الخارجي للاعتماد بشكل رئيسي على عمله ويكون المدقق الخارجي راضي في أنه يقابل المعايير المهنية الرئيسية.

وبناء على ذلك الشرط الضروري فإن هناك أتفاق على التفريق للعمل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وذلك التفريق مقبول بشكل متزايد كترتيب مدرك واقتصادي.(١)

تصنيف المدققين الخارجيين:

التدقيق الخارجي يمثل بواسطة أشخاص مستقلين عن التنظيم الإداري للوحدة المدققة، هناك ثلاث مجموعات من المدققين المستقلين الأولى هم موظفون من الوحدة الحكومية المدقق عليها، الثانية هم موظفون تابعين للحكومة في غير الوحدة المدقق عليها، الثالثة محاسبين ومدققين مستقلين وعامين.

أن مصطلح مدقق أحيانا يطبق على موظف المحاسبة الرئيسي للدولة، في مثل هذه الحالات يكون المدقق بالطبع ليس مدقق خارجي مستقل.

---

(1) D.Henley, C. Holtham, . A. Likierman, J. Perrin, **Public Sector Accounting and Financial Contro**l, second edition, VNR, UK, 1986, pp 250-251.

أما الـ GAGAS (GAO (Washington, D.C. U.S General Accounting office) audit standards), Government Auditing Standards[1]

معايير التدقيق الحكومية للمكتب العام الامريكي للمحاسبة: تذهب إلى أكثر من ذلك فتقسم الرقابة إلى أربعة أصناف على النحو التالي:

الرقابة المالية:

أ- رقابة القوائم المالية: توفر تأكيد معقول عن فيما إذا كانت القوائم المالية للوحدة المدققة تعبر بعدالة عن الموقف المالي ونتائج العمليات وتغيرات التدفقات النقدية بالتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام، إن تدقيق القوائم المالية يتضمن كذلك القوائم المالية المعدة بالتوافق مع أي من القواعد المحاسبية الأخرى المناقشة في معايير التدقيق المصدرة بواسطة المعهد الأمريكي للمحاسبين العامين القانونيين (AICPA).

ب- الرقابة ذات العلاقة المالية: وهي تتضمن فيما إذا كانت:

١) المعلومات المالية معروضة بما يتوافق مع المعايير الموضوعة أو المعلنة. ٢) الوحدة ملتزمة بمتطلبات التزام مالية معينة. او٣) تركيبة الرقابة الداخلية للوحدة على التقرير المالي وحماية الأصول مصممة ومطبقة بشكل مناسب لتحقيق أهداف الرقابة.

على سبيل المثال الرقابة ذات العلاقة المالية قد تتضمن تدقيق لما يلي:

- أجزاء من القوائم المالية، المعلومات المالية مثل قائمة الإيرادات والنفقات وقائمة التحصيلات النقدية والنفقات وقائمة الأصول الثابتة، مطالبات الموازنة والانحرافات بين الأداء المالي المقدر والفعلي.
- الرقابة الداخلية على الالتزام بالقوانين والقواعد مثل تلك الحاكمة للمعطاءات والمحاسبة والتقرير عن المنح والعقود (المتضمنة العروض والكميات في الفواتير والكميات الموعودة في تاريخ الإنهاء المتفق علية وما إلى ذلك).
- الرقابة الداخلية على التقرير المالي و أو حماية الأصول المتضمن الرقابة باستخدام الأنظمة المؤسسة على الحاسوب.
- الالتزام بالقوانين والقواعد وادعاءات الفساد.

---

[1] Robert J, Craig D, **Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice**, op.cit, pp 797-798

نقلاً عن:

Adapted from Comptroller General of the United States, Government Auditing Standards (Washington, D.C.:U.S. General Accounting Office, 1994), pp.12-16. (Emphasis added.) Hereafter cited as the GAO Audit Standards.

رقابة الأداء:

أ-رقابة الاقتصاد والكفاءة: تتضمن تحديد ١) فيما إذا كانت الوحدة تحصل على وتحمي وتستعمل مواردها(مثل الأفراد والممتلكات والمكان) بشكل اقتصادي وكفأ. ٢) أسباب عدم الكفاءة والممارسات غير الاقتصادية. ٣) فيما إذا كانت الوحدة قد التزمت بالقوانين والقواعد المتعلقة بقضايا الاقتصاد والكفاءة.

ب- رقابة البرنامج: تتضمن تحديد: ١) تحديد المدى الذي إليه قد تحققت النتائج المرغوبة أو المصالح المنشأة بواسطة المشرع أو الكيانات الأخرى ذات السلطة. ٢) الفاعلية للمنظمات البرامج والأنشطة والوظائف. ٣) فيما إذا كانت الوحدة قد التزمت بالقوانين والقواعد المهمة والقابلة للتطبيق في البرنامج.

كما أن هناك نوع آخر من أنواع الرقابة يسمى برقابة قيمة النقود:[١]

أن المفهوم المعروف بشكل واسع اليوم هو تدقيق قيمة النقود أو تدقيق الكفاءة وهي لا تستبدل أو تحل محل رقابات الدقة الموصوفة صابغا ولكنها تكمل لتوسع نطاق الرقابة وهي بالضرورة تتطلب أساليب أخرى.

كما تعهد مسؤولية تحقيق الكفاءة وقيمة النقود المراقب على مدى تحقيقها للإدارة وليس للمستويات الأقل، ويتمثل دور المدقق الخارجي المستقلة في التقييم والانتقاد عند الضرورة لأداء الكيانات المدققة في هذا المجال، وهو كما يوصف هذا الدور في حقل التدقيق المالي الأكثر رسمية.

تتمثل أهداف هذا التدقيق في التركيز على إزالة الضياع والتبذير، كما ويحدد مكتب المحاسبة العام للولايات المتحدة الأمريكية والمنسوب إليه صياغة ونشر ثلاث أقسام والمتمثلة في تدقيق الاقتصادية وتدقيق الكفاءة وتدقيق الفاعلية، فيما تعني الاقتصادية تحقيق نتيجة معينة بأقل مصاريف ممكنة نقدية أو للقوى البشرية أو للموارد الأخرى، في حين أن الكفاءة تتبنى فكرة تحويل الموارد إلى منتج مرغوب بأكثر المعدلات تحقيقاً للفائدة.

في حين تتمثل مسؤوليات المدقق هنا في:

١- الاستعلام عن فيما إذا كانت الأهداف، والتي كان القصد من قرارات السياسة خدمتها، قد أنشأت أم لا.

---

[1] D.Henley, C. Holtham, . A. Likierman, J. Perrin, **Public Sector Accounting and Financial Control**, op.cit, PP 242-244.

٢- فحص فيما إذا كانت الإدارات هم أنفسهم قد انشأوا إجراءات ملائمة للمساعدة على تحقيق الفاعلية للسياسة الخاصة بهم أم لا.
٣- للتعبير كمياً عن تكاليف القرارات المتخذة.
٤- التقرير عن فيما إذا كانت الأهداف قد حققت فعلياً أم لا.
٥- اقتراح طرق بديلة والتي قد يكون بأتباعها أن تحقق الأهداف بشكل أكثر فاعلية.

هذا وتوضح محكمة المدققين الأوروبية هذا النوع من الرقابة على انه: "كل المبالغ المدارة بأنماط اقتصادية وكفاءة وفعالة توفر قيمة للنقود لمواطني الاتحاد؟"

وتحدد هدف هذه الرقابة في تقييم مدى جودة تطبيق المفوضية والدول الأعضاء لمبداء الإدارة المالية الصوتية Sound Financial Management والمتمثلة في الاقتصادية والكفاءة والفاعلية، على أدارتهم لأموال الإتحاد الأوروبي.[١]

الرقابة الشاملة:

أن الهدف من أي نوع من أنواع الرقابة له علاقة بتقييم مسؤولية وموثوقية الموظفين العامين، الرقابة المالية تتمثل في رقابة القوائم المالية والرقابة ذات العلاقة المالية وهي تتعامل مع التوافق مع المتطلبات المالية، رقابة الأداء رقابة الاقتصادية والكفاءة ورقابة البرنامج وهي تركز على الفاعلية الإدارية، والرقابة المنوي أن تفي بكل هذه الأهداف يشار إليها بالرقابة الشاملة.

قد لا يكون هناك رقابة حكومية اليوم يكون مقصود منها أن تتضمن كل أشكال الرقابة الشاملة بشكل معمق، بالمقابل الرقابة مصممة لتلبي احتياجات معينة لمدراء الوكالة وحكومات أخرى ومستثمرين والعامة في وضع معين، لذلك وفي حين أنه قد يكون أعطي بعض الاهتمام لكل مجالات الرقابة الشاملة فإن مجال واحد قد يحظى بالدعم الرئيسي من المجهود الرقابي في حين المجالات الأخرى تحظى باهتمام ثانوي، الدعم الأولي لمعظم المدققين العامين المعاصرين للحكومات يتركز على القوائم المالية والمتمثل في مفاهيم التوافق والمالية.

كما وتركز عمليات التدقيق على القوائم المالية مع متطلبات إضافية معينة مع اهتمام بالرقابة الداخلية، وهناك رقابة خاصة توجه عادتاً نحو مفاهيم الكفاءة والاقتصادية أو نتائج

---

[1] The European Court of Auditors, <u>Improving the Financial Management of the European Union</u>, Belgium, 2004, p 19

البرامج(الفاعلية)، وهذه المفاهيم المتعددة أو المدعمات لها ليست مانعة بالتبادل ولكنها تتداخل بشكل عادي.

عملية الرقابة (إجراءات الرقابة)

لفهم الرقابة بشكل أعمق وتطبيقها بشكل أفضل على مختلف أنواع المنظمات وأنشطتها المختلفة، فنتطرق إلى إجراءات الرقابة أو المراحل التي تمر بها عملية الرقابة وهي على النحو التالي:

١- *تحديد الأهداف*: أول مرحلة هي تحديد ما نتمنى تحقيقه وهي تظهر على شكل هدف، والذي قد يكون على مستوى عالي أو قد يكون مفصل وحاسم، وفي حالة كونه مفصل وحاسم فيشار إلية بالمعيار، وعلى كل حال فإن في جميع الأحوال هناك محددة، والأهم من وجه نظر عملية الرقابة هو قانونية الهدف، كما أن هناك رقابة الجودة والتي تتضمن التدقيق في مدى الاهتمام والحرص في تحديد الهدف، فيما إذا كان محدد بدقة وكان هناك أتفاق على قانونيته وفيما أذا كان هناك تحديد للمدى الذي إليه يمكن قياس الإنجاز، وعلية فإن مدى فاعلية عملية الرقابة مرتبط بشكل مباشر بمدى جودة تحديد الأهداف. وهناك طريقة أخرى للاستفادة من الأهداف وهي استخدام خطوط إرشادية داخلية موجودة لتوفير استجابة أسرع للمشاكل والتي يمكن بشكل كبير أن تؤثر النتائج المستقبلية.

٢- *قياس النتائج*: على افتراض أن الهدف تم وضعه على شكل يكون قابل للقياس معه، فتكون الخطوة الثانية في عملية الرقابة هي توفير القياس الحقيقي للأداء الحالي، نحن بحاجة لان نعرف ماذا نحن ننجز حقيقتاً في أثناء الطريق للوصول للأهداف المنشودة، وكذلك فإن هذه المعلومات عن الأداء لا بد أن تكون موجودة في المكان الصحيح وفي الوقت الصحيح وللأشخاص المناسبين، وعلية فإننا ما دمنا نريد أن نعرف إلى أين نريد الذهاب فإنه علينا كذلك أن نعرف ماذا نحن فاعلين من خلال الأداء الفعلي لتحقيق تلك الأهداف، فقط بهذه الطريقة نستطيع الحصول على الأسس الصحيحة لعمل المقارنات والتحليل للتصرفات الإدارية وغيرها من التصرفات التصحيحية التي قد يحتاج لها وذلك على المستوى الداخلي.

٣- *مقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف*: بعد قياس النتائج نكون مستعدين لمقارنة بيانات الأداء الحقيقي مع الأهداف المحددة مسبقاً، هذا يجعل من الممكن تحديد الاختلافات والتي يتم التعبير عنها عادتاً بالانحرافات، وهذه المقارنة يمكن عملها للفترات الزمنية الحالية وكذلك لفترات زمنية تراكمية أطول، هذا بالرغم من أن المقارنة تعد خطوة محددة بذاتها في

عملية الرقابة إلا أنها تكون عادتاً مضمومة بالتقرير للنتائج الفعلية، وعلية فإنه من الواضح أن عمل هذه المقارنات تعتمد على كل من الأداء الفعلي والأهداف التي تم وضعها كذلك وبنفس المستوى، لذلك يجب أخذ ذلك في الاعتبار مسبقاً عند وضع الأهداف.

٤- *تحليل أسباب الاختلافات*: الخطوة التالية هي تحديد ماذا كانت الأسباب لحصول الاختلافات المقرر عنها، وهو التفحص لتحديد العوامل السببية بالإضافة إلى الجهود المبذولة لقياس الأثر لكل عامل، ويتمثل هذا المدخل في جانب منه بالرجوع للحصول على معلومات أكثر تفصيلاً عن النشاطات العملية المختلفة، وهناك كذلك جهود لتحديد الأسباب الآنية والأساسية، وفي نفس الوقت هناك تقييم حكمي لمدى أهمية العوامل فعلياً كمسببات، تلك خطوة مهمة للاستفادة من النتائج المصورة في الخطوات الثلاث السابقة هذه مسؤولية كل مدير سواء قام بها شخصياً أو بواسطة أشخاص آخرين، انه كذلك من العمل النموذجي للمدقق الداخلي، سواء قام به بشكل مباشر من البيانات الأساسية أو مركبة من التحليل المنجز سابقاً.

٥- *تحديد لتصرف إداري ملائم*: تحليل أسباب الاختلافات يدمج بشكل لا يمكن تجنبه بمدى معين مع التحديد للتصرف الإداري الملائم، وفي بعض الحالات المدير المسئول بنفسه يقوم بجزء أو كل التحليل، وفي معظم الحالات يعمل ذلك بواسطة محلل منفصل، وهذا المحلل قد يعمل كذلك توصيات للتصرف الإداري، التحديد الحقيقي للتصرف الإداري في أي حدث ينسب إلى الشخص الذي له المسؤولية المباشرة للنشاط العملي المعين ذو العلاقة، هنا البدائل المتاحة يجب أن تقيم بواسطة حكم غاية في الأهمية يوصل إلى إي تصرف معين يجب أن يتخذ إذا كان هناك هذا التصرف موجود. إنه من المفيد الملاحظة أن المسؤولية للتحليل الملائم وللتقرير للتصرف الإداري الملائم هي مسؤولية المدير المسئول ومن ثم تعود إلى المدراء في المستويات الأعلى بدون الأخذ في الاعتبار لمدى تفويض هذه التصرفات للمرؤوسين أو لمجموعات وظيفية أخرى، وهذا يتفق مع حقيقة مسؤولية المدير الشاملة عن القبول النهائي والاستفادة من كل التصرفات ذات الصلة بالإنجاز لأهدافه الخاصة.

٦- *اتخاذ التصرف*: عند الوصول للحكم فيجب تطبيق التصرف الإداري المناسب، التعليمات المحتاجة قد أصدرت الآن بنمط يعطي أهمية (اعتبار) للضرورة المطلوبة ولمستوى الشخصية المتعامل معها ودرجة تعقيد التصرفات التي يجب اتخاذها، التصرف الذي يجب اتخاذه قد يكون تصرف لينجز بسرعة مثل تصحيح خطأ أو قد يمتد لمدة طويلة مثل تعديل

نظام معقد، وفي كل الحالات فإن هناك مشكلة رقابة أخرى تتمثل في ما يجب أن تكون عليه المتابعة لإرضاء المدير المسئول بأن التصرف قد أتم كما هو مرغوب. في بعض المواقف فإن التصرف المناسب المقرر لأن يتخذ قد يكون أن لا يعمل شيء على الإطلاق، فقد تكون التكلفة تزيد عن المخاطرة، أو قد يكون هناك معرفة عن تطورات لاحقة والتي قد تكون ملائمة لمعالجة المشكلة الحالية الموجودة، وأنة يجب أن يكون من المدرك أن عدم اتخاذ تصرف قد يكون بحد ذاته قرار، وعلية يكون نوع من التصرفات الإستجابية.

٧- *المتابعة بتقييم جديد*: الخطوة النهائية في عملية الرقابة تتمثل في تقييم النتائج بعد تنفيذ التصرفات المذكورة آنفا، وبالتالي هذا يعتبر فحص إضافي لحصافة تصميم التصرفات المحتاجة والنمط الذي علية قد اتخذت تلك التصرفات فعلياً، هذه الخطوة الأخيرة توفر الربط الضروري لدورة الرقابة الأصلية مع الدورة التالية لها، لذلك فإن هذا التقييم المستمر يختلط في القياسات التالية لتحليل التطور والتصميم لتصرفات إدارية أخرى. التقييم السابق هو تصرف مستمر يمثل المدخل لمواقف متغيرة فيكون خبرة أكثر ومعرفة أكبر عن كل العوامل المعنية.

وعلية فإن كل عملية الرقابة يمكن أن تراجع بشكل ملائم بإتباع سبع خطوات رئيسية، وسوف نتعامل مع بعض المشكلات الرئيسية المتعلقة بكل خطوة بشكل محدد أكثر، بالبداية ننظر باختصار نحو بعض المفاهيم لعملية الرقابة في كل العملية الإدارية. (١)

أهداف الرقابة المالية

أن الهدف الأساسي للرقابة المالية على الدوائر الحكومية يتمثل في تقديم تأكيدات في كل المجالات أن:

١) أن حساباتهم تعرض بشكل مناسب المعاملات المتعلقة بها.

٢) أنهم أنفقوا الأموال المخصصة لهم فقط على الأهداف المتوخاة من البرلمان، كما هي موصوفة في التقديرات والتقديرات التكميلية المعروضة في بداية كل سنة مالية وما بعد. وبصورة أكثر وضوح هذا يعني أن النقود الموفرة بواسطة البرلمان قد صرفت كما هو مقرر لها، وان ليس هناك عم قانونية ذات أهمية أو إن كان هناك مدفوعات غير ملائمة أو غير منتظمة، وأن الأرقام مرضية.

٣) أن الصرف يتطابق مع السلطة الحاكمة والمنظمة له وكذلك توافق مع متطلبات الانتظام.

---

(1) Victor. Z, Herbert. W, **Modern Internal Auditing**, 4th edition, A Ronald Press Publication, USA, 1982, pp 83-86

من هذه الأهداف نخلص إلى أن الصيغة الأساسية لحسابات التخصيص بسيطة وهي النقود المصروفة في السنة مقارنتاً مع النقود المخصصة في الموازنة، ولذلك فإن هناك مهمة تقنية أساسية للتدقيق تتمثل في التأكد من أن أنظمة المحاسبة والرقابة المالية المسئولة عن الأرقام في الحسابات هي أنظمة موثوقة وكفاءة، وكذلك التأكد من أن مصروفات الحكومة تتفق مع الشروط المحددة للقوانين، التوافق مع القوانين جزء مهم من مبدأ الانتظام ولكن مبدأ الانتظام للتدقيق يتعدى إلى أكثر من ذلك، وكجزء من الانتظام للتدقيق، التأكد من أن الدوائر تطبق القواعد بشكل صحيح، على أنهم سوف يفعلون ذلك بشكل انتقائي وبالأخذ في الاعتبار في كل أعمالهم الأهمية النسبية للمجالات المتعددة للمصروف، وقد يجدوا أن بعض القواعد تميل إلى أن تسبب أخطاء لأنها معقدة بشكل كبير أو غير واضحة

يمكن تلخيص أهداف التدقيق في فحص دقة الأرقام وقانونية وانتظام المعاملات، أنها تدعى في بعض الأحيان بعملية المصادقة من قبل المدقق وهي تقدم تأكيد مستقل ضمن معايير مقبولة، في أن الكيان المدقق قد قدم بشكل ملائم معاملاته المالية في حساباته وقد توافق مع القواعد الحاكمة لهذه المعاملات.[١]

هناك سؤالين بحاجة لأن تسأل عن الرقابة على المصروفات هما: بواسطة من؟ ولأي هدف؟ وعلية فإن الرقابة الأهم هي رقابة التنفيذ وباختلاف الجهات القائمة بالرقابة يمكن تمييز مجموعة من الأهداف للرقابة نستعرضها في الآتي:

١- الرقابة لضمان التوازن الصحيح لمصروفات الحكومة بالعلاقة مع المصروفات الخاصة، وهو ما أشار إلية البريفيسور جلبيرت Galbraith بالتوازن الاجتماعي "social balance"، ومن الواضح أن هذا قرار سياسة رئيسي على المستوى الكلي للمصروفات العامة.

٢- الرقابة للتأكد من الكفاءة على المستوى الواسع. التوزيع الكفاء للموارد بين الاتجاهات المختلفة للصرف في إطار الموارد المتوفرة، وهذا ينطبق على كل من الأنواع الكثيرة لمصروفات الحكومة مثل الصرف على الصحة أو النقل وينطبق كذلك على الخيارات ضمن كل نوع من المصروفات، مثل بناء مستشفى في المنطقة (أ) أو المنطقة (ب)، وعمل طريق جديد في المدينة (أ) أو المدينة (ب).

---

[1] D.Henley, C. Holtham, . A. Likierman, J. Perrin, **Public Sector Accounting and Financial Contro**l, op.cit, pp 237-240.

٣- الرقابة للحماية ضد الضياع على أضيق مستوى. من أجل أنه حالما أن بند معين من المصروف قد أتفق علية يجب أن ينجز بأرخص ما يمكن، هذا يعني ضمناً أنه لا يوجد عمالة أو معدات غير ضرورية أو مستعملة تحت المستوى الكامل للاستفادة، وأن الحكومة تحصل على قيمة للنقود في المشتريات بالعقود الخارجية.

٤- الرقابة لمنع الخداع والفساد والمصروف غير المصرح به.

هذه الأهداف الأربعة ليست منفصلة تماماً عن بعضها.[١]

---

(١) Cedric Sandford, **Economics Of Public Finance**, third edition, PERGAMON PRESS, UK, 1984, pp46-47.

تحدد محكمة المدققين الأوروبية أهداف الرقابة في الجدول التالي:[١]

جدول رقم (١)

أهداف الرقابة المالية وفقاً لمحكمة المدققين الأوروبية

أهداف تدقيق عامة		
أن كل الموجودات الالتزامات (المتضمنة في بنود الميزانية العمومية) الخاصة بالمدة مدخلة في السجلات المحاسبية	الكمال	**تدقيق مالي-** موثوقية الحسابات
الموجودات أو الالتزامات موجودة في بيانات الميزانية العمومية وخاصة بالكيان صاحب التقرير.	الوجود والملكية	
الموجودات والالتزامات مدخلة في السجلات المحاسبية بقيمة مناسبة.	التقييم	
الموجودات والالتزامات مفصح عنها ومصنفة وموصوفة بالتوافق مع الإطار الممكن التطبيق للتقرير المالي.	العرض والأعلام	
المعاملات تتوافق مع القوانين والقواعد الممكنة التطبيق ومغطاة بمخصصات كافية بالموازنة.	القانونية والانتظام	**تدقيق مالي-** قانونية وانتظام المعاملات.
كل المعاملات الخاصة بالمدة مدخلة في السجلات المحاسبية.	الكمال	
العملية مبررة بحدث يتعلق بالكيان المدقق وخاص بالفترة.	واقعية العمليات	
المبلغ المسجل به العملية أنشأ وأدخل في السجلات المحاسبية بطريقة صحيحة.	القياس	
العملية مفصح عنها ومصنفة وموصوفة بالتوافق مع أطار عمل التقرير المالي الممكن تطبيقه.	العرض والأعلام	
تم توفير الموارد في الوقت المناسب وتكون هذه الموارد كافية من حيث الكمية وملائمة من حيث الجودة وتم الحصول عليها بأقل الأسعار الممكنة.	الاقتصادية	**تدقيق الإدارة المالية ألصوتيه** Sound Financial Management Audit
الموارد التي استعملت لتلبي أهداف العملية تحقق نسبة مثلى بين المدخلات والمخرجات.	الكفاءة	
مدى تحقيق الأهداف والعلاقة بين التأثير المقصود والتأثير الفعلي.	الفاعلية	

كما ظهر مجموعة أهداف متطورة للرقابة المالية تتمثل في:

---

[١] The European Court of Auditors, Improving the Financial Management of the European Union, Belgium, 2004, p 21

١- متابعة تنفيذ ومراقبة الخطة المالية والفحص المستمر لما تم تحقيقه من الأهداف الموضوعة مسبقاً واستخدام التغذية العكسية لدراسة أسباب عدم التمكن من تحقيق الأهداف التي لم تحقق.
٢- مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط لتقييم نتائج أعمال الوحدات الإدارية لمعرفة مدى وجود الانحرافات للفعلي عن المخطط وما هي أسباب الانحراف والبحث عن طرق لمعالجة الإختلالات المسببة للانحرافات.
٣- التأكد من مدى تحقيق الكفاءة والفاعلية لنشاطات الوحدة.
٤- مدى مساهمة الوحدة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.(١)

ولكن في السنوات الأخيرة كان هناك تغيير فأصبحت أهدف الأيام الحالية للرقابة تتمثل في:
١- التحقق من الأوضاع المالية الحقيقية ووفورات الدوائر والمؤسسات.
٢- كشف التلاعب والأخطاء. كهدف ذو مرتبة ثانية بعد الهدف الأول.(٢)

المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي:

تقسم الجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي إلى نوعين:

أولا: المشاكل والصعوبات الداخلية أي التي تتعلق بقوانين الأجهزة العليا للرقابة وتنظيماتها الداخلية وهيكلتها وللتخفيف من حدة هذه الصعوبات أصدرت الجمعية العامة التوصيات التالية:

- التركيز على مبدأ الاستقلالية والسعي إلى تضمين قوانين هذه الأجهزة مبدأ الاستقلالية الفعلية بما يتوافق مع وضع الموازنات التقديرية لبلد كل جهاز والنظم السائدة تلك البلاد، وكذلك شمول الرقابة على الرقابة المالية التقليدية ورقابة الأداء لتوسيع نطاق رقابة الأجهزة الرقابية للعمل على الرقابة بمفهومها الشامل، مع حق الأجهزة الرقابية إحالة قضايا جرائم الاختلاس والتزوير وتبديد الأموال العامة إلى الإدعاء العام مباشرة والقيام بالمسائلة المتعلقة بالمخالفات المالية.
- تضمين الأنظمة الإدارية الحاكمة للأجهزة توفير عدد كافي من الكوادر المؤهلة والمتخصصة، وكذلك الاهتمام بالتدريب والتأهيل لأقسام العلاقات العامة، ولزيادة أثر تقارير الرقابة الصادرة عن الأجهزة أوصت اللجنة بوضع أسس وقواعد كفيلة لمتابعة تلك التقارير.

(١) حسام الحجاوي، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية**، دار الحامد، ط١، عمان، ٢٠٠٤، ص٢٣٤.
(٢) Robert. T, **Public Budgeting and Finance**,op.cit, p589.

ثانياً: المشاكل والصعوبات الخارجة عن نطاقها والتي ترجع بالدرجة الأولى إلى الجهات الخاضعة للرقابة ولمواجهتها أصدرت الجمعية العامة التوصيات التالية:

- مساعدة الأجهزة العليا للرقابة للقيام بواجباتها بالسعي إلى تطوير القوانين والأنظمة في الجهات الخاضعة للرقابة، بما في ذلك تفعيل دور الرقابة الداخلية من خلا وضع نظم لها ونشر الوعي الرقابي لدى الجهات والأجهزة العليا للرقابة.
- العمل على معالجة ما يرد في التقارير الرقابة من ملاحظات وتوصيات من خلال التأكيد على ضرورة اهتمام السلطات العليا والجهات الخاضعة للرقابة بتلك التقارير.[١]

التخطيط والرقابة:

هنا يجب التمييز بين أنواع نشاطات التخطيط، فهناك نوع من التخطيط ضروري لعمل الأهداف الكلية للمنظمة، وهذا تخطيط للمساعي الأساسية من الأهداف. وهناك أيضا نوع من التخطيط ضروري لتنفيذ التصرفات المطلوبة لإنجاز المساعي والأهداف الأساسية، وهذا هو التخطيط التشغيلي. وبالرغم من أن هذين النوعين متعلقين بشكل قريب من بعضهما فإنه تقريباً من المستحيل عمل تمييز دقيق بينهما، هذا لان التخطيط التشغيلي هو جزء من دائرة التخطيط والرقابة الإدارية العادية والتي يكون المدراء مرتبطين بها بشكل وثيق والتي يكونون مسئولين عنها.

أما مدى ارتباط المدراء في منظمات القطاع العام بتخطيط المساعي والأهداف الأساسية هو نوعاً ما غامض.

وتتمثل الخطوات الرئيسية للتخطيط والرقابة فيما يلي:

١) تخطيط المساعي والأهداف الأساسية.
٢) التخطيط التشغيلي.
٣) الموازنة.
٤) الرقابة والتقييم.
٥) التقرير، التحليل، والتغذية العكسية.[٢]

---

[١] الأمانة العامة للمجموعة العربية،" انعقاد الجمعية العامة لمنظمة ارابوساي ببيروت"، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، المجلد ٢٣، العدد الأول، ١٩٩٦، ص١٦-١٧

[٢] Rowan J.Maurice P, **Public Sector Accounting**, op.cit. pp16-17.

من هنا يأتي الارتباط بين التخطيط والرقابة، والذي يتمثل في الارتباط بين الموازنة كصور للتخطيط والرقابة، لأن الرقابة تمثل تقييم لما تم تحديده مسبقاً في الموازنة من تخطيط، ويستفيد التخطيط المستقبلي من نتائج عمل الرقابة على نتائج الأعمال الماضية.

هذا ولما لدائرة الموازنة في الأردن من دور رقابي يتم الإشارة إليه لاحقاً، يحاول الباحث تركيز الضوء على الموازنة في الفصل القادم.

الفصل الثاني

المؤسسات العامة المستقلة وموازناتها

- تمهيد
- مفهوم الموازنة
- خصائص الموازنة العامة
- أهداف ووظائف الموازنة العامة
- القواعد الفنية الأساسية لموازنة الدولة
- المؤسسات العامة المستقلة
- خصائص الموازنات المستقلة
- أراء عن الاستقلال المالي
- دواعي منح الاستقلال المالي
- الأداء المالي
- طرق تقويم الأداء المالي

الفصل الثاني

المؤسسات العامة المستقلة وموازناتها

تمهيد:

تتطرق الدراسة للموازنة باعتبارها وسيلة للرقابة، فمشروع الموازنة الذي يقدم للسلطة التشريعية للمصادقة علية، يتضمن جدول بالنفقات الفعلية والمقدر وإعادة التقدير، بحيث يستطيع أعضاء السلطة التشريعية الاضطلاع على كل التفاصيل الواردة وخصوصاً ما يتعلق بالمشاريع المنفذة والمنوي تنفيذها، للمساعدة في عملية الرقابة، كما وتقوم دائرة الموازنة بمهام رقابية تتمثل في التأكد من أنه تم توقيع الحوالات والأوامر المالية والمناقلات ومستندات الالتزام، ومتابعة الوحدات الحكومية لتزويد دائرة الموازنة العامة بالمواقف المالية الشهرية وتدقيقها ومعرفة التجاوزات عن المخصص والتنبيه لها، وكذلك القيام بزيارات ميدانية للمشاريع المرصود لها في الموازنة،[١] كما يتطرق هذا الفصل للمحة عن المؤسسات العامة المستقلة باعتبارها جهات خاضعة للرقابة، من خلال الدخول لها كأحد حالات الخروج على مبدأ من مبادئ الموازنة العامة وهو مبدأ وحدة الموازنة.

[١] دائرة الموازنة العامة،الأردن، دليل دورة الموازنة، مطبعة دائرة الموازنة، عمان، ٢٠٠٣، ص ص١٢-١٣.

مفهوم الموازنة:

يمكن تتبع عدد من التعريفات للموازنة فقد عرفها الفكر الاقتصادي التقليدي على أنها "مجرد وثيقة مالية، معتمدة من السلطة التشريعية، تتضمن تنبؤات لنفقات الدولة، وإيراداتها خلال فترة زمنية مقبلة هي السنة، ولا يترتب على تنفيذها أية تغيرات محسوسة في النشاط الاقتصادي".

وهذا المفهوم يتوافق مع فكرة الحياد المالي للدولة، ووفقاً لهذا المفهوم تكون الموازنة ذات طابع مالي حسابي ضيق وليس لها أي بعد اقتصادي أو اجتماعي، وهي بهذا تكون مجرد وثيقة مالية، لا تأثير لها على الاقتصاد والمجتمع.

أما وفقاً للفكر الاقتصادي الحديث فقد أصبحت الموازنة من الأدوات الهامة في التخطيط والرقابة والتنبؤ، كما أصبحت أداة فعالة للتأثير على الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ووفقاً للفكر الحديث فهناك عدد من التعريفات، ففي الولايات المتحدة تعرف على أنها "صك تشريعي تقدر فيه نفقات السنة التالية وارداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم، واقتراح الجباية المبسوطة فيها". أما دليل المحاسبة العمومية للأمم المتحدة فيعرفها على أنها "عملية سنوية ترتكز على التخطيط والتنفيذ ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة".[١]

وتعرف الموازنة كذلك على أنها "خطة مالية معتمدة لفترة قصيرة الأجل تفيد في مجالات الرقابة والمتابعة عند تنفيذها".

وهي بذلك يكون لها عدد من المقومات تتمثل فيما يلي:

١- الموازنة خطة شاملة: فهي خطة شاملة لكافة أنشطة وبرامج الحكومة، وتكون معدة بشكل يدعم عمليات التخطيط والتنسيق والرقابة وبالتالي تحقيق الأهداف بكفاءة.
٢- الموازنة تقديرية تنبؤية: ففيها يقدر النفقات والإيرادات المتوقعة للفترة القادمة المعدة عنها، وتكون انعكاس لما يجب عملة بالتوافق مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمالية للدولة، وتكون كذلك موضع تأثر بالبيئة الداخلية والخارجية للدولة.
٣- الموازنة قرار: لأنها تضل مشروع موازنة إلى أن يتم اعتمادها من السلطة التشريعية وبعدها تصبح موازنة بشكلها القانوني.
٤- الموازنة تفويض: ويتمثل في تفويض السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية القيام بتنفيذ ما جاء في الموازنة من نفقات وإيرادات.

---

[١] سعيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص ص١٠٣-١٠٥

٥- الموازنة توجيه: تمثل الخطة لتحقيق السياسة المالية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وتكون مهمة الموازنة في هذا المجال تخصيص الموارد المتاحة التخصيص المناسب لتحقيق السياسة المالية وتحقيق أفضل النتائج الاقتصادية والاجتماعية الممكنة.

٦- الموازنة بنك للمعلومات: إن وجود التفصيلات المتعلق بالموازنة وتقسيماتها المختلفة إنما تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والاستفادة من المعلومات الناتجة عن ذلك لمعرفة الاحتياجات المختلفة للجهات الحكومية المتباينة ووفقاً للبرامج الموضوع لتحقيق غايات عامة.[١]

كما عرفها قانون تنظيم الموازنة العامة في الأردن رقم (٣٩) لسنة ١٩٦٢ على أنها "الإيرادات والنفقات المقدرة لسنة مالية معينة".

خصائص الموازنة:

١) تعتبر وثيقة رسمية تحدد النشاط المالي للحكومة، لذلك توضع الموازنة من قبل الحكومة.

٢) تصدر بقانون حيث يتوجب مصادقة السلطة التشريعية على الموازنة العامة.

٣) تعتبر وسيلة للتخطيط المالي قصير الأجل حيث تشمل خطة مالية للسنة القادمة.

٤) الموازنة العامة وسيلة رقابية حيث تمثل الموازنة الأداء المخطط له، ويتمثل الجانب الرقابي بها في ضرورة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في الموازنة، وبالتالي ضرورة الأخذ بنتائج المقارنات وتحليل الانحرافات في عمليات الإعداد للموازنات المستقبلية، كما تعد مرجعية لمحاسبة ومساءلة الأشخاص المسئولين عن انحرافات الأداء الفعلي عن المخطط وكذلك الأخطاء المكتشفة في ذلك.

٥) تمثل انعكاس وتخطيط للسياسة المالية العامة والسياسات التنموية على حسب السياسة العامة المستقبلية للدولة من خلال خطة للسنة المقبلة تتمثل في الموازنة.[٢]

كما أن هناك مجموعة من المميزات للموازنة تتمثل فيما يلي:

١) الموازنة خطة مالية: فهي تعبير مالي عن برامج ومشاريع الحكومة لسنة قادمة، متضمنة بذلك نفقات وإيرادات الحكومة في السنة المقبلة.

---

[١] محمد السيد سرايا، **المحاسبة في الوحدات الحكومية والحسابات القومية**،ط١، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٨، ص ص٤٨-٤٩

[٢] حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سابق، ص ص١٥٩-١٦٠

٢) سنوية الموازنة والتقديرات لإيرادات الحكومة ونفقاتها لسنة مقبلة وبالتالي تكون أرقامها تقديرية، مع وجود بعض الاستثناءات على سنوية الموازنة في حالات خاصة.

٣) كون الموازنة تصدر بقانون فهذا يعني انه يتم إجازة الصرف والجباية من قبل السلطة التشريعية، لتقوم السلطة التنفيذية بهمة الصرف والجباية وفقاً للتفاصيل الواردة في قانون الموازنة وإن أي تعديل في المخصصات المبالغ الواردة في قانون الموازنة يحتاج إلى إجراءات منصوص عليها في قانون الموازنة، مع الأخذ في الاعتبار أن الإجازة لا تعني ضرورة صرف كل ما ورد في الموازنة من نفقات، مع المعلم أن أي انحراف للمصروف عن المقدر يعتبر نقطة ضعف في الأداء المالي للحكومة.

٤) تعكس الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، ضرورة شمول الموازنة على مخصصات وأوجه إنفاق تحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة باعتبارها الوسيلة الوحيدة بيد الحكومة لتنفيذ سياساتها العامة.[١]

أهدف ووظائف الموازنة:

تتمثل الأهداف الرئيسية للموازنة العامة للدولة فيما يلي:

٢) التجسيد الرقمي لخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

٣) العمل على ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال التوزيع الأمثل للموارد بما يحقق اكبر كفاءة ممكنة في استغلال الموارد، وبالتالي الوصول إلى الأداء الأمثل للبرامج الحكومية.

٤) توفر رقم مستهدف للإيرادات الحكومية يمثل حافز لزيادة الإيرادات بما يتوافق مع الاحتياجات المتوقعة للسنة المقبلة.

٥) تعتبر الأرقام الواردة في الموازنة العامة بمثابة معايير يقاس من خلالها الأداء المالي للأجهزة الحكومية، وهو ما يعكس الجانب الأكبر من الصفة الرقابية للموازنة.

---

[١] كريم كشاكش، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي، في المملكة الأردنية الهاشمية**، ط٢، الروزانا، اربد، ١٩٩٩، ص ص٢٢٩-٢٣٠.

أما عن الوظائف الرئيسية للموازنة فتتمثل فيما يلي:

(أ) التخطيط: تعتبر الموازنة وسيلة التخطيط الأولى بالنسبة للدولة فهي تعتبر خطة ذات تعبير مالي عن الأداء المستهدف للحكومة لسنه مقبلة، وبالتالي فهي تتضمن التخطيط بتحديد أهداف الحكومة وتحديد الوسائل الكفيلة بتنفيذ تلك الأهداف، وللقيام بهذه المهمة فيجب أن تتضمن الموازنة توفير وإعداد الموارد المالية المطلوبة وتخصيصها التخصيص الأمثل على البرامج والأنشطة المختلفة ومراقبة إنفاق هذه المخصصات فيما خصصت له.

(ب) الإدارة: عكس السياسة العامة وبالتالي الأهداف فالأهداف الفرعية على شكل مخصصات مالية تخص مشروعات وأنشطة تمثل محور عمل وحدات إدارية معينة، وكذلك من مهامها توفير الكوادر الوظيفية والموارد اللازمة لتلك الوحدات للقيام بمهامها.

(ج) الرقابة: تتمثل في متابعة كفاءة تنفيذ الموازنة ونتائج تنفيذها بمقارنة أداء الجهات الحكومية بما هو مخطط في الموازنة، وهي بذلك تتضمن مراقبة طرق الإنفاق وإجراء المناقلات المالية بين البنود وكل الإجراءات التي تحكم تصرفات الجهات الحكومية فيما يتعلق بإنفاق المخصصات وتوزيعها على مدار العام وما تم تحقيقه من إيرادات والربط بينهما من خلال السقوف الإنفاقية.(١)

وفي هذا المجال تجدر الإشارة إلى مهام الموازنة العامة في الأردن من خلال التطرق إلى ما تم تحديده من مهام وصلاحيات لدائرة الموازنة العامة وفقاً لقانون تنظيم الميزانية العامة رقم(٣٩) لسنة ١٩٦٢ حيث تنص المادة الخامسة منه على ما يلي: "تتمتع دائرة تنظيم الميزانية العامة بالصلاحيات وتقوم بالأعمال التالية:

أ. إعداد الميزانية العامة السنوية للمملكة الأردنية الهاشمية:

ب. أقترح رصد المخصصات اللازمة لتنفيذ السياسة العامة التي يرسمها مجلس الوزراء.

ج. تنقيح طلبات التخصيصات المالية التي تتقدم بها كافة دوائر الحكومة بالتخفيض أو الزيادة أو الجمع أو المقابلة أو المراجعة.

د. تمحيص كافة البرامج والأعمال والمشاريع التي تطلب لها مخصصات بغية التأكد من جدواها وعلاقتها بعضها ببعض.

هـ. التأكد من حذف الازدواجيات غير الضرورية في البرامج والتمويل.

---

(١) محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص٤٩-٥٠.

و. التثبت من مطابقة طلبات التخصيصات للسياسة الاقتصادية والمالية والقرارات الأخرى التي يتخذها مجلس الوزراء.
ز. طلب المعلومات اللازمة من كافة دوائر الحكومة فيما يتعلق بكافة البرامج والأعمال والمشاريع وتمويلها.
ح. الاطلاع على كافة الوثائق والمخابرات والقيود المالية لأية دائرة من دوائر الحكومة.
ط. تدقيق وتحليل الأعمال الإدارية والبرامج لكافة دوائر الحكومة وإعداد ما يلزم لتطويرها وتحسينها بالتعاون مع ديوان الموظفين.
ي. إعداد بيان مفصل بالعمليات الضرورية لإقرار الميزانية على أن يحدد لكل من هذه العمليات وقت معين تتم فيه بحيث تنجز الموافقة النهائية على الميزانية العامة قبل اليوم الأول من شهر نيسان من كل سنة.(١)

القواعد الفنية الأساسية للموازنة:

هناك مجموعة من القواعد التي تحكم أعداد الموازنة ولم توجد هذه القواعد عبث وإنما لتحقيق مجموعة من الأهداف تخص كل قاعدة منها على حده، للوصول إلى قيام الموازنة بالأهداف والوظائف التي أنشأت من أجل تحقيقها بفاعلية، وفيما يلي نستعرض تلك القواعد:

أولاً: قاعدة توازن الموازنة: تتضمن هذه القاعدة بأن "نفقات الدولة يتعين أن تتعادل تماماً مع إيراداتها العادية خلال السنة، دون زيادة أو نقصان"٢، نشأ هذا المفهوم من الربط بين موازنة الفرد وموازنة الدولة وبأن من الضروري توازن موازنة الفرد بمعنى ضرورة تساوي نفقاته مع إيراداته، وهو ما انبثق عنه الاعتقاد السائد في الفكر التقليدي من خطر وجود عجز أو فائض في الموازنة العامة للدولة وما له من انعكاسات سلبية خطيرة على الاقتصاد والحكومة، أما بالنسبة للفكر الحديث وواقع الحال قد غير ما كان سائد في الفكر التقليدي فالكوارث والأزمات الاقتصادية دفعت الدول إلى تجاوز هذه القاعدة في سبيل تحقيق التوازن العام للاقتصاد القومي، للوقف بما رتبته الظروف الجديدة من التزامات ومهام جديدة على عاتق الحكومة، وعلية زاد الإنفاق العام والذي بدوره عمل على زيادة الإنفاق الكلي، ويتوقف حجم زيادة الإنفاق العام تبعاً لزيادة حجم الإنفاق العام على قيمة مضاعف الاستثمار، وبالتالي أصبح للموازنة دور جديد بالإضافة إلى كونها

---
(١) قانون تنظيم الميزانية رقم (٣٩) لسنة ١٩٦٢.
(٢) سعيد عبد العزيز، **مقدمة في الاقتصاد العام**، ط١، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٨، ص١٤٣.

وثيقة حسابية لنفقات الدولة وإيراداتها طبقاً للفكر التقليدي، يتمثل في كونها أداة لتحقيق توازن الاقتصاد القومي من خلال أيجاد عجز أو فائض مستهدف تبعاً للحالة الاقتصادية السائدة في المجتمع.[١]

وعلية فقد اختلف المفهوم العام لتطبق قاعدة توازن الموازنة، وأصبح النظر نحو تحقيق التوازن الاقتصادي بدل من تحقيق التوازن الحسابي، وعلية فقد استخدم العجز في الموازنة كأداة لتحقيق التوازن الاقتصادي وهو ما يعرف بالتمويل بعجز، ويتم ذلك عن طريق الاقتراض أو الإصدار النقدي غير المغطى وهو ما يزيد من حجم الطلب الكلي وزيادة التشغيل بصورة متعاقبة لتجنب حالات الكساد الاقتصادي، إلا أن الاقتراض أو الإصدار النقدي يجب أن بتم بحذر شديد وكذلك يجب أن توجه النفقة نحو برامج تحقق أيراد كلي في المدى القصير أو المدى المتوسط.[٢]

ثانياً: قاعدة السنوية: تعني أن يتم إعداد الموازنة العامة للدولة عن فترة سنة مقبلة، والموازنة في معظم إن لم يكن كل دول العالم تعد عن فترة سنة مقبلة مع الاختلاف في تاريخ بداية سنة الموازنة، ويترتب على قاعدة سنوية الموازنة ضرورة إلغاء كافة المخصصات كافة المخصصات في نهاية السنة.[٣]

وتتمثل مبررات التمسك بقاعدة سنوية الموازنة فيما يلي:

- . تحقيق رقابة فعالة من قبل الجهات الرقابية على الجهات الخاضعة للرقابة، وكذلك تعزز قدرة السلطة التشريعية في الرقابة على السلطة التنفيذية في تنفيذها للموازنة المعتمدة من قبلها، لأن إعداد الموازنة عن فترة اكبر من سنة تقلل من القدرة الرقابية على تنفيذ تلك الموازنة من قبل الأجهزة الرقابية، أو قبل أو أثناء أو بعد تنفيذ الموازنة من قبل السلطة التشريعية.[٤]
- . التزايد المستمر في صعوبة التنبؤ بالنفقات والإيرادات المستقبلية كلما اتجهنا نحو طول الفترة المتنبئ عنها، وبالتالي فأن زيادة فترة التنبؤ للموازنة لفترة اكبر من سنة تقلل من دقة التنبؤ،[٥] وبالتالي حدوث انحرافات كبيرة مع ما يصاحب هذه الانحرافات من آثار سلبية على التخصيص الأمثل للموارد النادرة.

---

[١] فوزت فراحات، **المالية العامة: الاقتصاد المالي**،ط١، منشورات الحلبي، بيروت، ٢٠٠١، ص ص٥٦-٥٧.
[٢] محمد أحمد حجازي، **المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة**، ط١، عمان، ١٩٩٢، ص ص ٨٩-٩٠.
[٣] محمد أحمد حجازي، المرجع ذاتة، ص ٨٧.
[٤] سعيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص١٢١.
[٥] محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص٨٨.

ج. تناسب فترة الموازنة مع الفترة الطبيعية لكافة المشروعات والمؤسسات العامة والخاصة لإعداد حساباتها الختامية ونتيجة أعمالها، كما وتتناسب هذه الفترة مع الفترات التي تحصل عنها الإيرادات العامة المرتبطة بالمدة الزمنية مثل ضرائب الدخل.[١]

د. فترة السنة تتضمن جميع الفصول، وبالتالي لا تكون الموازنة عرضة للاختلافات الموسمية وما يرتبط بها من تباينات من نواحي عديدة مثل موسمية بعض أنوع الإيرادات وبعض النفقات.[٢]

ثالثاً: قاعدة الشمول: هذه القاعدة تعني ببساطة عدم إجراء أي نوع من المقاصة بين أي إيراد للدولة وأي نفقة لها[٣]، وتعتمد هذه القاعدة من منطلق أن كل واردات الدولة يجب أن تدرج ضمن الموازنة لتخدم الأهداف العامة للدولة على حسب السياسة العامة وفق للخطط المستقبلية، ومن منطلق أن أي إيراد للدولة لا يحصل بقصد تمويل نفقة بعينها وإنما لتمويل كل نفقات الدولة بشكل عام، كما ويساعد إتباع هذه القاعدة في إجراء رقابة محكمة من قبل الأجهزة الرقابية والسلطة التشريعية وهو ما يمثل الهدف الأساسي لإتباع هذه القاعدة. أما عن القاعدة المعاكسة لهذه القاعدة هو إتباع قاعدة ألصوافي.[٤]

رابعاً: قاعدة العمومية (الشيوع): تعني عدم تخصيص أيراد بعينة لتمويل نفقة بعينها ومبررات التمسك بهذه القاعدة نفس مبررات التمسك بقاعدة الشمول بالإضافة إلى التمسك بعدم التحيز في تخصيص إيرادات معينة لإنفاقها على فئة معينة هذا من الناحية السياسية، أما من الناحية الاجتماعية فهي كذلك لضمان عدم وجود تمييز طبقي، ومن الناحية الاقتصادية فهي لضمان المساهمة في الوصول إلى التوزيع الأمثل للموارد، وهذا بالنهاية يضمن التركيز على زيادة فاعلية الرقابة تنفيذ الموازنة العامة.[٥]

خامساً: قاعدة وحدة الموازنة: وهي تعني إدراج جميع نفقات الحكومة وإيراداتها في وثيقة واحدة بصرف النظر عن طبيعة الجهة التي تقوم بتحصيل الإيراد أو صرف النفقة، وبصرف النظر عن طبيعة كل من الإيراد والنفقة.[٦]

---

[١] سعيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص١٢٠-١٢١.
[٢] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص٥٢.
[٣] حسام أبو علي الحجاوي، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية**، ط١، دار الحامد، عمان، ٢٠٠٤، ص١٦١.
[٤] فوزت فراحات،مرجع سابق، ص ص ٦٤-٦٥..
[٥] فوزت فراحات، مرجع سابق ، ص ص٦٩-٧١.
[٦] محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص٨٨.

ومبررات التمسك بهذه القاعدة تتمثل فيما يلي:

1. التمكين من إجراء عملية رقابة فعالة من قبل الجهات الرقابية والسلطة التشريعية، فالموازنة كوثيقة واحدة تمثل برنامج عمل متكامل مبسط وواضح، بمكن السلطة التشريعية من تكوين صورة متكاملة قابلة للمقارنة وبالتالي تحقيق رقابة تقييميه فعالة للموازنة.
2. وجود الموازنة كوثيقة واحدة بما تحتويه من نفقات وإيرادات، تمكن من تكوين صورة واضحة للوضع الاقتصادي والاجتماعي من خلال وجود بيان للمركز المالي للدولة وبرامجها، والتحديد الواضح للعجز أو الفائض للموازنة.[١]

حالات الخروج على قاعدة وحدة الموازنة:

ويتم التركز بشكل خاص على حالات الخروج على قاعدة وحدة الموازنة باعتبارها أحد أركان البحث لوجود حالة المؤسسات العامة المستقلة وهي من حالات الخروج على هذه القاعدة المتمثلة في الأتي:

1. الموازنات الملحقة: للوصول إلى أساليب مرنة للإدارة المالية تبعاً لما تتطلبه الأنشطة الجديدة للدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، تم إتباع موازنات ملحقة تمكن من تجنب القواعد الصارمة للقانون المالي والمحاسبة العمومية،[٢] وتخصص هذه الموازنات لبعض المؤسسات العامة والتابعة للدولة والتي تتسم بعدم تمتعها بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة، والهدف من وراء إيجاد مثل هذه الموازنات هو تمكين تلك المؤسسات من القيام بمهامها ذات الخصوصية بشكل يحررها من بعض اللوائح والقوانين المالية السائدة داخل القطاع الحكومي، وهي لا تنفصل تماماً عن موازنة الدولة في أنها ترتبط بالموازنة العامة بالفائض أو العجز في الموازنات الملحقة،[٣] ويظهر الدعم للموازنات الملحقة لمقابلة العجز في موازناتها في برنامج خاص في موازنة وزارة المالية في الأردن.[٤]
2. الموازنات الاستثنائية: وهي الموازنات التي تتضمن إيرادات من مصدر غير عادي لتمويل نفقات غير عادية في الدولة، حيث أنه بالعادة تكون الموازنة العامة تتضمن الإيرادات العادية والنفقات العادية وكل الإيرادات والنفقات سواء العادية أو غير العادية في الأوضاع

---

[١] سعيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص ص١٣٠-١٣١.
[٢] فوزت فراحات، مرجع سابق، ص١٠٤.
[٣] سعيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص ١٣٢.
[٤] دائرة الموازنة العامة، الأردن، قانون الموازنة العامة للسنة المالية٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة، عمان، ٢٠٠٥، ص ص١٢٨-ص١٢٨-١٣٢.

الطبيعية، إلا أنه وفي بعض الحالات ولغايات معينة يتم فصل الإيرادات غير العادية لتمويل نفقات غير عادية لتشكل الموازنات الاستثنائية، فأصبحت هذه الموازنات لتتضمن كثير من النفقات على المشاريع التي لا تدخل ضمن نطاق النفقات العادية السنوية، طبق هذا النوع من الموازنات في العديد من الدول في حالات معينة ومن هذه الدول فرنسا التي طبقتها لحل المشاكل المالية نتيجة الحرب، وكذلك طبقتها ألمانيا ولبنان،[١] وكذلك طبقتها مصر في السنوات التي تبعت ثورة يوليو عام ١٩٥٢ لتضمين المشرعات المعنية بتنمية الإنتاج القومي.[٢]

أما في الأردن فقد تم تطبيق ما يسمى بالموازنة الاستثنائية ولكن تدخل ضمن قانون الموازنة، ولكل فصل من فصول الدولة على حده، وتم تطبيقها لتلبية احتياجات برنامج التحول الاقتصادي والاجتماعي، وتظهر في موازنة كل فصل نفقات رأسمالية منفصلة عن باقي النفقات الرأسمالية للوحدات الحكومية المسئولة عن تنفيذ أهداف البرنامج، ويتمثل الفصل في وجود هذه الموازنات كنفقة ومصدر تمويل خاص بها لا يدخل ضمن إيرادات الدولة أو المؤسسة،[٣] وتم تخصيص التمويل اللازم لهذه النفقات من مصادر معينة غير عادية مثل المنح والهبات.[٤]

٣) حسابات الخزينة الخاصة: هي حسابات لا تعتبر نفقات أو إيرادات حقيقتاً، وإنما هي حسابات تفتح لتلقي مبالغ لا تعتبر إيرادات، لتقوم بصرفها لاحقاً دون أن تعتبر نفقة مترتبة على الحكومة، وبالتالي فتسجيها في الموازنة العامة يعتبر تضخيم لأرقام الموازنة، فقد تم فتح حسابات وسيطة معلقة خاصة لها تسمى بالحسابات الخاصة على الخزينة، ولا ترتبط هذه الحسابات بالموازنة بأي علاقة إلا في حالة عدم إمكان إتمام الطرف الثاني من العملية،[٥] وتسمى هذه الحسابات في الأردن بحساب الأمانات.

٤) الموازنات المستقلة: تعرف هذه الموازنات في الفقه المالي على أنها: "موازنة مصلحة عامة أو مؤسسة عامة تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة"[٦] تخص هذه الموازنات المؤسسات العامة المستقلة، والتي تتميز بكونها مؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية والإدارية عن شخصية الدولة.[٧]

---

[١] فوزت فراحات، مرجع سابق، ص ص ١٠٦-١٠٧.
[٢] مجدي محمود شهاب، **الاقتصاد المالي**، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٨، ص ٢٩٠.
[٣] دائرة الموازنة العامة، الأردن، موازنات المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة، عمان ٢٠٠٥، ص ص١٥٥-١٥٨
[٤] دائرة الموازنة العامة، الأردن، قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة، عمان، ٢٠٠٥، ص٦.
[٥] سعيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص ص١٣٤-١٣٦.
[٦] عادل فليح، طلال كداوي، **إقتصاديات المالية العامة**، ط١، دار الكتب للطباعة و النشر، بغداد، ١٩٨٩، ص٢٩٣.
[٧] سعيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص١٣٣.

المؤسسات العامة المستقلة

تعرف على أنها: "مرفق يدار عن طريق منظمة عامة تتمتع بالشخصية المعنوية، وهي كذلك المصلحة العامة التي يمنحها المشرع الشخصية المعنوية" وتعرف كذلك على أنها: " هي الجهاز الذي ينشأ لإدارة مرفق معين أو مشروع أو عدد محدد من المشروعات أو المرافق ويتمتع في أدارة هذه المشروعات بشخصية مستقلة عن شخصية الدولة وبحرية اختيار أساليب العمل التي تلائمه دون التقيد بالأساليب المتبعة في الوزارات والمصالح الحكومية."[١]

وعليه فهي مؤسسات حكومية تنشأ لتقديم خدمات عامة، ويكون لها استقلال مالي وإداري عن الدولة، وهي ذات شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة، ويكون لها بالعادة في الأردن إيرادات ذاتية.

تكون الغاية من الاستقلال لهذه المؤسسات في معظمه لتجنب المعوقات في النظام المحاسبي الحكومي وتجنب الإجراءات المحاسبية الصارمة المتعلقة بالأجهزة الحكومية لما لهذه المؤسسات من خصوصية في الأهداف التي أنشأت من أجل تحقيقها، فمعظمها تجمعها سمت تحقيق إيرادات ذاتية تكفي نفقاتها بعد فترة من تأسيسها وتحقيق فائض يحول للخزينة بعد ذلك، تكون الحكومة ملزمة بتخصيص مبالغ في الموازنة العامة، لجعلها كمصدر تمويل لنفقات المؤسسات التي لا تغطيها الإيرادات الذاتية لها، وامتد نطاق المؤسسات المستقلة ليشمل مؤسسات لا تحقق أيراد ذاتي.[٢]

خصائص الموازنات المستقلة:

تتمتع الموازنات المستقلة الخاصة بتلك المؤسسات المستقلة بالخصائص التالية:

١) مصلحة عامة ذات شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة: وعلية فهي مرفق عام على أساس أنها تستهدف منفعة عامة، وتخضع لسلطة الدولة، ووجود وحدة حكومية لإدارتها. كما يترتب على تمتعها بالشخصية المعنوية ما يلي:

- تمتعها بحق التقاضي والتعاقد.
- يكون للمؤسسة ذمة مالية منفصلة عن ذمة الدولة.
- يكون لها حق قبول الهبات والوصايا.
- تحملها المسؤولية عن أفعالها الضارة.

---

[١] عادل فليح، طلال كداوي، مرجع سابق، ص٢٩٣.

[٢] حنا رزوق الصائغ، **محاسبة وإدارة الأموال العامة(المحاسبة الحكومية)**، ط١،الجامعة المفتوحة، طرابلس، ١٩٩٨، ص ص٣٤٠-٣٤٢.

- يعد موظفو المؤسسة من الموظفين العموميين غير أنهم يكونون مستقلين عن موظفي الدولة وتوضع لهم أنظمة خاصة بهم تختلف عن أنظمة موظفي الدولة.

كما ينعكس كون المؤسسة المستقلة منظمة عامة على ما يلي:

- غرضها، فهي تستهدف تحقيق مصلحة عامة على خلاف المنظمات الخاصة التي تستهدف تحقيق مصلحة خاصة.
- طبيعة نشاط المنظمة، ستهدف إشباع الحاجات العامة وليس الحاجات الخاصة.
- موظفو المنظمة ومواردها، كون موظفيها يعتبروا من ضمن الموظفين العموميين وكما تعتبر مواردها موارد عامة.
- أصل نشأة المنظمة، إذ تنشأ من قبل الدولة بعكس المنظمات الخاصة التي تنشأ من قبل الأفراد.
- تمتعها بامتيازات السلطة العامة، كوضع قواعد معينة بإرادتها المنفردة وكذلك فرض الرسوم والاحتكار القانوني على عكس المنظمة الخاصة.

٢) لا تخضع الموازنات المستقلة للأحكام المتعلقة بالموازنة العامة، وتخضع بدل ذلك لأحكام الموازنات الخاصة بها ويبدو ذلك مما يلي:

* من حيث وضع تقديرات هذه الموازنات وإقرارها واعتمادها ونشرها.
* من حيث القواعد المالية والمحاسبية المتبعة في إدارتها ومسك حساباتها.
* من حيث بداية السنة المالية ونهايتها.

٣) تحتفظ الموازنات المستقلة بالفائض في إيراداتها عن نفقاتها لترحل في السنوات القادمة كوفر مدور، دون أن تحول إلى الموازنة العامة للدولة، وعلى عكس ذلك فيغطى العجز في نفقات تلك الموازنات عن الإيرادات في الموازنة العامة كإعانة، أو أن يغطى العجز في الموازنات المستقلة بقروض.[١]

أما عن الموازنات المستقلة في الأردن فتتمتع بتلك الخصائص عدى ما يلي:

١) بالنسبة لوجود أنظمة خاصة لموظفي هذه المؤسسات، في الأردن ليس كل المؤسسات المستقلة لها أنظمة خاصة لموظفيها وإنما هناك عدد من المؤسسات العامة المستقلة تتبع مع موظفيها نظام ديوان الخدمة المدنية، مع وجود جدول لتشكيلات المؤسسات العامة المستقلة منفصل عن جدول تشكيلات الوزارات والدوائر الحكومية غير المستقلة، ويصادق على تشكيلات

---

[١] عادل فليح، طلال كداوي، مرجع سابق ١٩٨٩، ص ص٢٩٣-٢٩٥.

المؤسسات العامة المستقلة بقرار مجلس وزراء،[١] ذلك على خلاف جدول تشكيلات الوزارات والدوائر الحكومية الذي يقر بنظام كل سنة.[٢]

٢) وضع تقديرات هذه الموازنات وإقرارها واعتمادها ونشرها، تضع تقديرات هذه الموازنات دائرة الموازنة العامة شأنها شأن الموازنة العامة، وتقر بموجب قرار من مجلس وزراء.[٣]

٣) القواعد المالية والمحاسبية المتبعة في إدارتها ومسك حساباتها، تتبع هذه المؤسسات في الأردن الأساس النقدي إلى جانب أساس الاستحقاق، وهي تستخدم الأساس النقدي لأغراض إعداد الموازنة وأغراض الرقابة الحكومي، وتستخدم أساس الاستحقاق باعتبارها تحقق ربح وتصنف مصروفاتها مثل المؤسسات الخاصة، كما وتخضع ميزانياتها وحساباتها الختامية لنظام التدقيق المحاسبي كالمؤسسات الخاصة.

٤) بداية السنة المالية ونهايتها، تتطابق نهاية السنة المالية وبديتها لهذه الموازنات مع بداية ونهاية السنة المالية للموازنة العامة.[٤]

وهنا نستعرض بعض الآراء المتعلقة بالاستقلال المالي:

فيقول البريفيسور فيديل Vedel: "إن الاستقلال المالي في المؤسسة العامة معناه أنها تستطيع من حيث الواقع تكوين الموارد المالية الخاصة بها، ومن ثم اختيار الأسلوب الذي يلاءم استقلالها، ولهذا فإنه لا يكفي القول بوجود إدارة لا مركزية أن يكون للمؤسسة استقلال مالي، فهذا الأمر يكون فقط من الناحية النظرية، أي أنها تكون من الناحية النظرية والقانونية ذات ذمة مالية وسلطة في إدارتها وليس من الواقع." ويقول فيدل كذلك: "أن مثل هذا الاستقلال المالي يكون قد تحقق في نطاق القانون أكثر منها في نطاق الواقع."

ويقول الأستاذ Connois: "إن الاستقلال المالي يجب أن يكون فعلياً لا شكلياً."

ويقول الأستاذ Rivero: "أن استقلال المؤسسة العامة التي يتألف الجزء الأكبر من موازناتها المالية من الإعانات التي تقدمها السلطة المركزية، هو استقلال ظاهري لا فعلي."[٥]

أما عن السمات العامة التي تميز موازنات المؤسسات العامة المستقلة تتمثل فيما يلي:

١) لا تخضع هذه الموازنات للقواعد والأحكام القانونية التي تخضع لها الموازنة العامة.

---

[١] الرجوع لـ: دائرة الموازنة العامة،الأردن، تشكيلات المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة،عمان، ٢٠٠٥.

[٢] المملكة الأردنية الهاشمية، نظام تشكيلات الوزارات والدوائر الحكومية للسنة المالية ٢٠٠٥ رقم (٦١)، الجريدة الرسمية، العدد ٤٧٢٤، ٢٠٠٥.

[٣] دائرة الموازنة العامة،الأردن،موازنة المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة،عمان، ٢٠٠٥.

[٤] دائرة الموازنة العامة،الأردن،موازنة المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة،عمان، ٢٠٠٥.

[٥] حنا رزوق الصائغ، مرجع سابق، ص ص٣٤٣-٣٤٤.

٢) عدم ضرورة عرضها على السلطة التشريعية للمصادقة عليها لأنها تصدر بعد موافقة مجلس الوزراء عليها أو مجالس إدارتها على حسب قانون إنشائها ولا تصدر بقانون.

٣) عم ضرورة توافق بدايات ونهايات السنة المالية لموازنات المؤسسات المستقلة مع الموازنة العامة.

٤) في حالة تحقيق عجز في موازناتها يتم تغطيته في الموازنة العامة.[١]

أما عن دواعي الاستقلال المالي للمؤسسات العامة الحكومية فهي تختلف باختلاف المؤسسة والهدف الذي أنشأت من أجله ويمكن إجمال بعض الأسباب للاستقلال المالي للمؤسسات بالإضافة إلى ضرورة تجنيب تلك المؤسسات لإجراءات المحاسبة الحكومية التي قد تعيق تحقيق الأهداف الذي أنشأت المؤسسة من أجل تحقيقها، تتمثل فيما يلي:

١) أحجام القطاع الخاص عن الدخول في استثمارات تعمل على تحقيق أهداف حيوية للمجتمع، ومن أمثلتها ما يلي:

أ- سلطة المياه: والتي تتمثل مهامها في الاستثمار وإدارة شؤون المياه والمجاري على نطاق المملكة الأردنية الهاشمية[٢]، على أهمية المسؤوليات الملقاة عليها يحجم القطاع الخاص عن الاستثمار فيها لان إيراداتها الذاتية لا تغطي نفقاتها.

ب- هيئة تنظيم قطاع الاتصالات: حيث تتمثل مهامها في تنظيم ومراقبة قطاع الاتصالات وإصدار الرخص ذات الاختصاص ومتابعة السجل الوطني لاستخدام الطيف الترددي والمراقبة الشاملة على المرخصين، ومن هذه المهام إصدار تعليمات للربط البيئي، وإقرار بيان لتنظيم الخدمات الصوتية، وغيرها من المهام الحساسة لتنظيم قطاع الاتصالات بالمملكة.[٣]

ج- هيئة تنظيم قطاع النقل: وتتمثل مهامه في تنظيم خدمات النقل العام والإشراف عليها، وتشجيع الاستثمار والمنافسة ومنع الاحتكار في قطاع النقل، تقديم خدمات النقل العام وتوفيرها بالمستوى المطلوب.[٤]

---

[١] سعيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص ص١٣٣-١٣٤.

[٢] دائرة الموازنة العامة،الأردن،موازنة المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٤، مطبعة دائرة الموازنة العامة،عمان، ٢٠٠٤،ص ص٢٤-٢٥.

[٣] دائرة الموازنة العامة،الأردن،موازنة المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٤، مطبعة دائرة الموازنة العامة،عمان، ٢٠٠٤،ص٢٧٦.

[٤] دائرة الموازنة العامة،الأردن،موازنة المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٤، مطبعة دائرة الموازنة العامة،عمان، ٢٠٠٤،ص٣٢١.

٢) احتكار الدولة أدارة بعض المرافق ذات الأهمية الإستراتيجية مما يحتم على الدولة تولي المسؤولية المباشرة عن أدارة هذه الخدمات وعدم الاعتماد على القطاع الخاص لتأمينها وبما يضمن للدولة رقابة عامة بقصد منها التأكد من مشروعية ما تقوم به المؤسسات العامة من أعمال وعدم تجاوزها لاختصاصاتها وعدم إضرارها بالمصلحة العامة.

٣) عوامل ظرفية أو تاريخية كالحروب والأزمات والدورة الاقتصادية والسياسة العامة للدولة، إضافة إلى عوامل أيديولوجية تتمثل في الفلسفة التدخلية والملكية الشعبية.

٤) الطبيعة الاستثنائية لمعظم تلك المؤسسات في أنها تحقق إيرادات ذاتية ويكون احد معايير نجاحها هو قدر تحقيق إيرادات، وأستخدمها لنظم محاسبة القطاع الخاص إلى جانب استخدامها نظام المحاسبة الحكومي، وهذا على خلاف باقي الوحدات الحكومية التي تدخل موازناتها في الموازنة العامة للدولة.[١]

وهناك نقاط اعتراض على الاستقلال المالي يبررها أصحابها في ما يلي:

١- تشتت في توجهات نشاطات المؤسسات وخفض التنسيق والتكامل بين وحدات القطاع العام، بعد انفراط عقد المركزية الشديدة.

٢- تتيح الاستقلالية إمكانية أوسع لتسخير المؤسسة للمصالح الخاصة، في مناخ عام يشجع على انتشار الفساد على نحو واسع.

وهناك مجموعة أخرى من دواعي منح الاستقلال المالي للمؤسسات العامة المستقلة وتتمثل في:

١- يمنح الاستقلال المالي الديناميكية والقدرة على تخليص القطاع العام من مشاكله.

٢- الاستقلال المالي والإداري هو السبيل الوحيد للإدارة الجيدة، فالتكليف بأداء المهام يتطلب عدم التقييد عن الفعل، والمؤسسات تتطلب قدرة كبيرة على اتخاذ القرار في الوقت المناسب.

٣- أن المركزية الشديدة تفسح أحيانا مجال أوسع أمام المنافع الخاصة، لأن المسؤولية تضيع عبر كثرة المراسلات وتعدد مستويات اتخاذ القرار، في حين تتحدد مسؤولية القرار بوضوح مع الاستقلالية، وعلية ترتفع إمكانية المحاسبة وتطبيق كفأ لمبدأ الثواب والعقاب

---

[١] الرجوع لي: دائرة الموازنة العامة،الأردن،موازنة المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة،عمان، ٢٠٠٥& دائرة الموازنة العامة، الأردن، قانون الموازنة العامة للسنة المالية٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة، عمان، ٢٠٠٥.

وتطبيق الرقابة على خلاف المركزية الشديدة التي لم تستطع منع انتشار الفساد وكما لم تستطع رفع كفاءة الإدارة في القطاع العام.[١]

الأداء المالي:

تختلف طرق تقويم الأداء المالي من منشأة لأخرى تبعاً لعدة عوامل، منها طبيعة نشاط المنشأة فتختلف طرق التقويم لمنشأة تمارس نشاط خدمي أو نشاط مصرفي، عنها لمنشأة تمارس نشاط صناعي أو منشأة تمارس نشاط تجاري، كما تختلف تبعاً لنوع الشركة هل هي شركة أشخاص أم شركة أموال، كما وتختلف تبعاً لتبعية المنشأة هل تتبع القطاع الخاص أم القطاع العام، ولا بد لتقويم أي أداء تحديد أهداف مسبقة يطمح أي نشاط لتحقيقها، وأي أداء مالي لا بد له من أهداف يسعى لتحقيقها تختلف تبعاً لتبعية المنشأة، ومعظم المؤلفات والدراسات السابقة تتطرق للأداء المالي للمنشآت التي تسعى لتحقيق الربح، وهذه الدراسة تتطرق للأداء المالي في منشآت لا يعد هدفها الأساسي تحقيق الربح ذلك مع تشابه عدد من سماتها مع سمات منشآت تسعى لتحقيق الربح، من هذا المنطلق ارتأت الدراسة أن يتمثل الأداء المالي لديها بعدد من المظاهر وهي تمثل الهدف الأساسي للنظام المالي الموجود في الأقسام المالية لتلك المؤسسات.

طرق تقويم الأداء المالي:

يقصد بتقويم الأداء المالي للمنظمة "تقديم حكماً على إدارة الموارد الطبيعية والمادية المتاحة لإدارة المنظمة وعلى طريقة الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة." وبهذا المعنى فإن تقويم الأداء المالي للمنشآت يعني قياس النتائج المنجزة أو المتوقعة على أساس معايير محددة مسابقاً.[٢]

ويمثل تقييم الأداء المالي أمر مهم لذوي العلاقة بالمنشأة سواء الداخليين أو الخارجيين للأسباب التالية:

١- معرفة مدى تحقيق الأهداف بواسطة إجراء مقارنات مستمرة بين المحقق فعلاً مع معايير الأهداف الموضوعة مسبقاً أي تقيس فاعلية الأداء المالي للمنظمة.

---

[١] سمير سعيفان، إصلاح القطاع العام يتوقف على القدرة على التنفيذ "مناقشة لمستلزمات نجاح النظام الإداري الجديد المقترح للقطاع العام، دمشق، 11/23/2005. http://www.mafhoum.com/press/55E17.htm

[٢] السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظام الأعمال (والتحديات الراهنة)**، ط١، دار المريخ، مصر، ٢٠٠٠، ص٣٨.

٢- تحديد مدى تحقيق الأهداف وفقاً للموارد المتاحة أي ما يقيس كفاءة الأداء المالي للمنظمة.[١]

وهناك طريقتان شائعتان لتقويم الأداء المالي تتمثل الأولى في البحث عن فائض الإنتاجية أو فائض إيرادات الأموال المستثمرة، وتتمثل الثانية في قياس الأداء المالي من خلال التدفقات المالية والنقدية.[٢]

ينطبق ما سبق أكثر على منشآت القطاع الخاص أما عن منشآت القطاع العام فإن لها مقاييس خاصة لقياس الأداء المالي، وأكثر ما يبين مستوى الأداء في منشآت القطاع العام هو مقياس القيمة الأفضل أو القيمة المقابلة للنقود.

القيمة المقابلة للنقود:

إن أجود خدمات خطط الأداء كانت ابتكارا قدمه (Mc Mamara) لوزارة الدفاع الأمريكية في الستينات من شركة (General Motors) ونالت شركة (General Electric) الفضل لابتداع نظام "عمليات القيمة" خلال الحرب العالمية الثانية، ويفترض مجلس مانشستر بإنجلترا، بأن القيمة الأفضل تختلف عن القيمة المقابلة للنقود، ويهدف إلى أن القيمة المقابلة للنقود تعمل على قياس "نوعية وكميات الخدمات" بينما تعمل القيمة الأفضل على اعتبار "المساهمة في رفاهية المجتمعات".[٣]

تطبيق القيمة الأفضل على تقديم الخدمات، ويوضح ذلك من خلال تجارب "امتيازات الأعتمادات المالية بالحكومة الفدرالية بالولايات المتحدة"، وبذلك فإنه قد تتوافر بعض الوسائل للوكالات الحكومية لاختيار إنتاج بعض الخدمات المعينة داخلياً، أو شرائها من المصادر الأخرى الحكومية أو غير الحكومية.

هذا ويمكن تطبيق نماذج القطاع الخاص على الوكالات العامة حيث توجد العديد من أوجه الشبه بين القطاعين العام والخاص، فبالنسبة للمملكة المتحدة، فإن هنالك العديد من النشاطات ذات العلاقة والتي تهدف لتسلط الضوء على استخدام القيمة الأفضل كأمر إلزامي في إبريل عام ٢٠٠٠. ويشكل هذا التوجه الحالي جزءاً من استجابة للتوقعات العامة ومتطلبات دافعي الضرائب لتحقيق المسائلة والاستجابة من خلال مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في العمليات الحكومية، ولوحظ

---

[١] السعيد فرحات جمعة، المرجع ذاته، ص٣٨.
[٢] السعيد فرحات جمعة، المرجع ذاته، ص٤٣.
[٣] فيكي ل.مونتقمري، **القيمة الأفضل** ، المجلة الدولية للعلوم الإدارية، المجلد ٦٦، العدد ٣، ٢٠٠٠، ص ١٤.

أنه لا شك في أهمية المتطلبات المتعلقة بإعداد ومراجعة التقارير المالية وجدولة البيانات المالية في شكل تقارير سنوية للبرلمان، كما أن لمتطلبات توفير هذه التقارير للتفتيش والفحص العام أهميتها، وأن تمرين إعداد البيانات المالية والتقارير السنوية يشكل نوعاً من الانضباط بالنسبة لمدراء القطاع العام.

أن المسؤولية الأساسية في تأكيد مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية لأي مشروع تقع في داخل الوزارة المسئولة عن صرف النقود، وتلتزم وزارة الخزانة (المالية) بممارسة دورها الطبيعي، في الاستفسار عما إذا كان هنالك ما يبرر استخدام الأموال العامة في مشروع معين، من توفر دليل معقول عن الآثار التي سيحققها هذا المشروع، والتأكيد أن القيمة المقابلة للنقود كبيرة في هذا المجال.[١]

بعض معايير تقييم الأداء:

تنطبق هذه المعايير أكثر على منشآت القطاع الخاص منها على منشآت القطاع العام، وتتمثل فيما يلي:

١- معايير الربحية: وتمثل نسب العائد على المبيعات وصافي الربح قبل الضرائب إلى المبيعات أكثر هذه المقاييس شيوعاً في تقييم درجة ربحية المؤسسات وكفاءة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات التشغيلية وإدارة الموجودات، لمعرفة حدود تخصيص الموارد لتحقيق أكبر قدر ممكن من الربح.

٢- معايير المديونية: وأكثر هذه المقاييس شيوعاً نسبة الملكية، ومعدل المديونية وإجمالي الالتزامات إلى إجمالي الموجودات.[٢]

تجدر الإشارة إلى أن مقاييس الأداء المالي بشكل خاص في المؤسسات العامة المستقلة في الدراسة الحالية تم اقتصارها على بعض المقاييس التي يمكن الوصول إليها كمؤشرات للأداء المالي في الأقسام المالي باعتبارها أقسام لها أهداف محددة مسبقاً أن تحقيقها لأهدافها يساعد بالضرورة في تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

---

[١] فيكي ل.مونتقمري، **القيمة الأفضل** ، المرجع ذاته، ص ١٥-١٧

[٢] خالد الوزني، غالب عوض صالح، **الخصصة وملكية الدولة: نحو معايير المقارنة الأداء في حالة الأردن**، دراسات مستقبلية، العدد٧، ٢٠٠٣، ص ص٦٩-٧٢.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية: التحليل وعرض النتائج

الإطار المنهجي: إجراءات الدراسة الميدانية

- وصف مجتمع الدراسة
- أداة الدراسة ووصف مجالاتها
- طرق التحقق من صدق أداة القياس وثباتها
- الأساليب الإحصائية المستخدمة

تحليل الأستبانه

- خصائص عينة الدراسة
- عرض نتائج الدراسة
- اختبار الثبات
- تحليل السؤال المفتوح

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية: عرض النتائج والتحليل

يتناول هذا الفصل عرض للدراسة الميدانية والنتائج التي أفرزتها، والتي هدفت إلى تقييم الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة كأثر لمستوى الرقابة المالية المستخدمة على هذه المؤسسات، من خلال تقصي وجهات نظر العاملين في الأقسام المالية داخل هذه المؤسسات وكذلك العاملين في وحدة الرقابة الداخلية للمؤسسة بالإضافة إلى وجهة نظر العاملين في الجهات الرقابية الخارجية، حيث تم شملت الدراسة عينة عشوائية من (١٩) مؤسسة من أصل (٤٠) مؤسسة تم إدراجها ضمن موازنات المؤسسات العامة المستقلة لعام ٢٠٠٦، كما شملت عينة عشوائية من المسئولين عن الرقابة الخارجية على المؤسسات العامة المستقلة وهم من العاملين في الجهات الرقابية والتي تتضمن ديوان المحاسبة والمراقبين الماليين من وزارة المالية بالإضافة إلى عدد من العاملين في دائرة الموازنة العامة باعتبارها أداة رقابية.

الإطار المنهجي: إجراءات الدراسة الميدانية:

وتضمن وصفاً لمجتمع الدراسة والمستجيبين، الأداة التي استخدمت في جمع البيانات ومجالاتها، وطرق التحقق من صدق وثبات الأداة، والوسائل الإحصائية المستخدمة وتحليل كل البيانات وفقرات المجالات.

١) وصف مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات العامة المستقلة وتشمل أراء العاملين في التدقيق المالي في الأقسام المالية ووحدات الرقابة الداخلية للمؤسسات العامة المستقلة، وكذلك المراقبين الماليين الخارجيين المسئولين عن الرقابة على تلك المؤسسات من الجهات الرقابية الحكومية المتضمنة ديوان المحاسبة والأقسام الرقابية لوزارة المالية، وقد تم توزيع عدد (٢٠٥) استبانة على الأفراد الممثلين للمؤسسات عينة الدراسة واسترجعت منها (١٩٦) استبانة وهي تشكل ما نسبته (٩٦%) من مجموع الاستبانات التي وزعت، وقد تم استبعاد (٢٢) استبانة لعدم استيفائها للبيانات.

وبذلك يكون عدد الأستبانات التي خضعت للتحليل هو (١٧٤)، وتشكل ما نسبته (٨٥%) من عدد الاستبانات الموزعة، ونسبة (٨٩%) من عدد الاستبانات التي استردت.

٢) أداة الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة فقد صممت إستبانة واحدة، وزعت على المسئولين عن الرقابة الخارجية على المؤسسات العامة المستقلة وهم من العاملين في الجهات الرقابية والتي تتضمن ديوان المحاسبة والمراقبين الماليين من وزارة المالية بالإضافة إلى عدد من العاملين في دائرة الموازنة العامة باعتبارها أداة رقابية، ووزعت كذلك على العاملين في الأقسام المالية ووحدات الرقابة الداخلية لكل مؤسسة من المؤسسات التي شملتها الدراسة، وتتكون الأستبانة من ثلاث أجزاء حيث تناول الجزء الأول : البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من حيث (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، عدد سنوات الخبرة، شهادات الممارسة المهنية، ومكان العمل).

وتناول الجزء الثاني مجالات الدراسة وفقراتها، حيث تكون من (٥) مجالات تمثلها (٥٥) فقرة توضح كل مجموعة من هذه الفقرات مدى تحقق كل فرضية من الفرضيات الفرعية للدراسة وزعت على النحو التالي:

المجال الأول: التشريعات الرقابية والتشريعات التي تحكم عمل القسم المالي في المؤسسة وتمثله الفقرات (من الفقرة رقم (١) إلى الفقرة رقم (١٦))

المجال الثاني: مدى توفر الكوادر الوظيفية اللازمة والمؤهلة في كل من الأقسام المالية للمؤسسة والقائمين بالرقابة المالية الحكومية من الجهات الرقابية الخارجية وتمثله الفقرات (من الفقرة رقم (١٧) إلى الفقرة رقم (٢٢))

المجال الثالث: مدى تحقيق الموازنة ومتابعة تنفيذها للرقابة الفعالة على المؤسسات العامة المستقلة وتمثله الفقرات (من الفقرة رقم (٢٣) إلى الفقرة رقم (٣٢))

المجال الرابع: مدى توفر الرقابة الداخلية ومظاهرها المختلفة داخل المؤسسات وتمثله الفقرات (من الفقرة رقم (٣٣) إلى الفقرة رقم (٤٢))

المجال الخامس: مدى توفر الأنظمة المحاسبية المناسبة لتحقيق الرقابة الفاعلة في المؤسسات وتمثله الفقرات (من الفقرة رقم (٤٣) إلى الفقرة رقم (٥٥))

وكانت درجات الموافقة وفقا لمقياس ليكرت الخماسي بحسب التدرج التالي:

أوافق بشدة (٥ درجات)

أوافق (٤ درجات)

محايد (٣ درجات)

غير موافق (٢ درجة)

غير موافق بشدة (١ درجة)

وتضمن الجزء الثالث من الأستبانة: الأسئلة المفتوحة، حيث تضمن سؤال واحد يتمحور حول رأي المستجيب في ماهية المقياس المناسب للأداء المالي للمؤسسة.

٣) صدق أداة القياس:

للتأكد من صدق أداة القياس فقد تم عرض الأستبانة على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة في هذا المجال، وهم مجموعة من أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة في جامعة آل البيت، وأساتذة المحاسبة في كل من الجامعة الهاشمية وجامعة اليرموك وجامعة مؤتة وجامعة العلوم التطبيقية. ملحق رقم (٤)

٤) اختبار ثبات أداة القياس:

وللتأكد من ثبات أداة القياس تم استخدام اختبار (كروبناخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس حيث بلغت قيمة ألفا للاستبانة ككل = ٩٧.٥% وهي نسبة مرتفعة كونها أعلى من النسبة المقبولة ٦٠%.

كما بلغت قيمة ألفا بالنسبة لكل فرضية على النحو التالي:

جدول رقم (٢)

اختبار ألفا لثبات أداة القياس

الرقم	الفرضيـــــة	α
١.	هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر التشريعات الملائمة والأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة.	٩٢.٣%
٢.	هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الكوادر الوظيفية في الجهات الرقابية الخارجية والأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة.	٨٦.٩%
٣.	هناك أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية الرقابة المالية على زيادة فاعلية الأداء المالي وفقاً لمعايير كفاءة إعداد الموازنة.	٨٨.١%
٤.	هناك أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية الرقابة المالية على توفير النظم المحاسبية المناسبة لتحقيق الرقابة الفاعلة على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة	٩٢.٥%
٥.	هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين توفر برامج التدقيق والتقييم اللازمة لتحقيق رقابة مالية فاعلة والأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة.	٩٥.٥%

٥) الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

١- الإحصاء الوصفي الذي يتكون من التكرارات والنسبة المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

٢- اختبار T أحادي العينة (One Sample T-test) لاختبار فرضيات الدراسة.

٣- اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لاختبار فرضيات الدراسة.

تحليل الأستبانة:

خصائص عينة الدراسة:

تتمثل عينة الدراسة كما سبق الإشارة وفقاً للجدول اللاحق وهو ما يمثل وصف لعينة الدراسة:

جدول رقم (٣)

خصائص عينة الدراسة

مفردات عينة الدراسة	العينة		الاستجابات الفعلية		الأستبانات المكتملة	
	التكرار	النسبة %	التكرر	النسبة %	العدد	النسبة %
العاملين في الدقيق المالي في الأقسام المالية للمؤسسة	٩٤	٤٥.٨	٨٨	٤٥	٧٤	٤٢.٥
العاملين في وحدة الرقابة الداخلية للمؤسسة	٥٨	٢٨.٢	٥٦	٢٨.٥	٥٢	٢٩.٩
المراقبين الماليين الحكوميين من الجهات الرقابية الخارجية	٥٣	٢٦	٥٢	٢٦.٥	٤٨	٢٧.٦
المجموع	٢٠٥		١٩٦		١٧٤	

يتبين من الجدول أنه تم توزيع عدد (٢٠٥) استبانة على الأفراد الممثلين للمؤسسات عينة الدراسة واسترجعت منها (١٩٦) استبانة وهي تشكل ما نسبته (٩٦%) من مجموع الاستبانات التي وزعت، وقد تم استبعاد (٢٢) استبانة لعدم استيفائها للبيانات.

وبذلك يكون عدد الأستبانات التي خضعت للتحليل هو (١٧٤)، وتشكل ما نسبته (٨٥%) من عدد الاستبانات الموزعة، ونسبة (٨٩%) من عدد الاستبانات التي استردت.

كما تم استخراج التكرارات والنسبة المئوية لوصف إجابات العينة نحو القسم الأول من الأستبانة:

جدول رقم (٤)

المتغيرات الديموغرافية لأفراد العينة

المتغيـر	فـئات المـــتغير	تكـرار	نسبة %
الجنـــس	ذكر	١٣٥	٧٧.٦
	أنثى	٣٩	٢٢.٤
	المجموع	١٧٤	١٠٠
العمـــر	أقل من ٢٥ سنة	٤	٢.٣
	٢٥-أقل من ٣٥ سنة	٤٤	٢٥.٣
	٣٥-أقل من ٤٥ سنة	٨٩	٥١.١
	٤٥- أقل من ٥٥ سنة	٢٨	١٦.١
	٥٥ سنة فأكثر	٩	٥.٢
	المجموع	١٧٤	١٠٠
المؤهل العلمـي	ثانوية عامة فما دون	٣	١.٧
	دبلوم متوسط	٢٤	١٣.٨
	بكالوريوس	١٢٦	٧٢.٤
	دبلوم عالي	١	٠.٦
	ماجستير	١٨	١٠.٣
	دكتوراه	٢	١.١
	المجموع	١٧٤	١٠٠
التخصص الأكاديمي	محاسبة	١١٧	٦٧.٢
	إدارة أعمال	١٥	٨.٦
	اقتصاد	١٤	٨
	تمويل ومصارف	٥	٢.٩
	إدارة عامة	٤	٢.٣
	انجليزي	١	٠.٦
	فني صيانة كمبيوتر	٢	١.١
	إدارة مالية	٢	١.١
	حقوق	١٣	٧.٥
	علوم مالية ومصرفية	١	٠.٦

المتغيــر	فــئات المـــتغير	تكــرار	نسبة %
	المجموع	١٧٤	١٠٠
عدد سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٢٣	١٣.٢
	٥- أقل من ١٠ سنوات	٣٩	٢٢.٤
	١٠- أقل من ١٥ سنة	٣٦	٢٠.٧
	١٥- أقل من ٢٠ سنة	٣٥	٢٠.١
	٢٠- أقل من ٢٥ سنة	٢٦	١٤.٩
	٢٥ سنة فأكثر	١٥	٨.٦
	المجموع	١٧٤	١٠٠
شهادات الممارسة المهنية	CPA	٢	١.١
	CMA	٣	١.٧
	ACPA	٤	٢.٣
	JCPA	٢	١.١
	أخرى	١	٠.٦
	لا يوجد	١٦٢	٩٣.١
	المجموع	١٧٤	١٠٠
مكان العمل	القسم المالي في المؤسسة	٧٤	٤٢.٥
	وحدة الرقابة الداخلية في المؤسسة	٥٢	٢٩.٩
	الرقابة المالية الحكومية الخارجية للمؤسسة	٤٨	٢٧.٦
	المجموع	١٧٤	١٠٠

نلاحظ أن نسبة الذكور والبالغة (٧٧.٦%) أعلى من نسبة الإناث البالغة (٢١.٨%).

وبالنظر إلى متغير العمل يمكن ملاحظ أن النسبة الأكبر من العينة تتراوح أعمارهم بين (٣٥-أقل من ٤٥ سنة) يليهم أولئك الذي تتراوح أعمارهم ما بين (٢٥-أقل من ٣٥ سنة)، و (١٦.١%) من العينة تتراوح أعمارهم ما بين (٤٥-أقل من ٥٥ سنة)، و (٥.٢%) من العينة تزيد أعمارهم عن ٥٥ سنة، و (١.٧%) من العينة تقل أعمارهم عن ٢٥ سنة.

وبالتركيز على المؤهل العلمي نلاحظ أن ١.٧% من العينة من حملة الثانوية العامة فما دون، و ١٣.٨% من العينة من حملة دبلوم متوسط، أما ٧١.٨% من العينة من حملة البكالوريوس، و٠.٦% من العينة من حملة الدبلوم العالي، و١٠.٣% من العينة من حملة الماجستير و١.١% من

العينة من حملة الدكتوراه، مما يدل على أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة من حملة المؤهلات الجامعية.

وبالنظر إلى التخصص العملي لأفراد العينة نلاحظ أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة من حملة تخصص المحاسبة وهو ما يتناسب وأهداف الدراسة.

كما نلاحظ أن ١٣.٢% من العينة بقل خبرتهم عن ٥ سنوات، و٢١.٨% من العينة تتراوح خبرتهم ما بين (٥-أقل من ١٠ سنوات)، ٢٠.٧% من العينة تتراوح خبرتهم ما بين (١٠- أقل من ١٥سنة) ٢٠.١% من العينة تتراوح خبرتهم ما بن (١٥- أقل من ٢٠ سنة)، أما ١٤.٩% من العينة فتراوحت خبرتهم ما بن (٢٠-أقل من ٢٥ سنة)، و٨.٦% من العينة فتزيد خبرتهم عن ٢٥ سنة. كما نلاحظ أن النسبة الأكبر من العينة لا توجد لديهم شهادات ممارسة مهنية.

نلاحظ أن ٤٢.٥% من أفراد العينة يعملون في القسم المالي للمؤسسة، و٢٨.٧% من العينة يعملون في وحدة الرقابة الداخلية للمؤسسة و٢٧.٦% من العينة يعملون في الرقابة المالية الحكومية الخارجية للمؤسسة وذلك لأهمية رأيهم في معظم فقرات الأستبانة.

عرض نتائج الدراسة:

لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو الفقرات أدناه:

فيما يلي اختبار للفرضيات وتحديد صحة تلك الفرضيات من خلال ما يلي:

١) الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر التشريعات الملائمة والأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة.

جدول رقم (٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر التشريعات

الرقم	الفقـــرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تعتبر التشريعات الرقابية ملائمة للتأكد من تحقيق أهداف المؤسسة.	٣.٨٦	٠.٧٨١
٢	التشريعات الرقابية ملائمة لتحكم أجراء صرف النفقة.	٤.٠	٠.٦٨٠
٣	التشريعات الرقابية التي تحكم وتنظم عملية تحصيل الإيرادات ملائمة.	٣.٧١	٠.٩١٩

الرقم	الفقـــرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٤	التشريعات الرقابية لا تعمل على تعقيد العملية المالية بكافة مراحلها.	٣.٦٤	٠.٩١٩
٥	التشريعات الرقابية توفر مراقبة للأنشطة المالية بما يضمن تحسين الأداء المالي.	٣.٦٦	٠.٩٢٢
٦	كادر القسم المالي على اطلاع جيد بالتشريعات الرقابية المنظمة للعمليات المالية.	٣.٤١	٠.٩٩٨
٧	تتبع التشريعات الرقابية المنظمة للعماليات المالية بدقة.	٣.٦٦	٠.٨٥٨
٨	أن تنفيذ التشريعات الرقابية المنظمة للعماليات المالية يضمن تنفيذ العمل المالي بدقة.	٤.٠٤	٠.٧٧٨
٩	التشريعات التي تحكم عمل الجهات الرقابية ملائمة.	٣.٥٥	٠.٩٠٩
١٠	التشريعات الرقابية لا تعمل على تأخير العملية المالية بما يؤثر على الفاعلية.	٣.٦٦	٠.٩٦٠
١١	التشريعات الرقابية تضمن تحقيق أهداف الرقابة المالية المطلوبة.	٣.٧٣	٠.٨١١
١٢	التشريعات الرقابية تتسم بسهولة تطبيقها.	٣.٦٠	٠.٨٨٥
١٣	التشريعات الرقابية تتسم بالمرونة في التطبيق.	٣.٤٥	٠.٩١٦
١٤	تتسم التشريعات الرقابية بالشمول لتغطية كل الأنشطة المالية للمؤسسة.	٣.٤٣	١.٠٤٩
١٥	التشريعات المالية واضحة لكل من الجهات الرقابية والموظفين الماليين في المؤسسة.	٣.٤١	١.٠٤٩
١٦	الرقابة التي يحققها النظام المالي تحد من المخالفات المالية.	٣.٧٨	٠.٩٠٧

نلاحظ أن اتجاهات العينة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن أوساطها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (٣)، وقد تبين أن الفقرة (٨) هي أكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، وقد تبين أن الفقرة (٦) هي أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة.

اختبار صحة الفرضية:

Ho: ليس هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر التشريعات الملائمة والأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة.

Ha: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر التشريعات الملائمة والأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة.

جدول رقم (٦)

نتائج اختبار الفرضية الأولى

T المحسوبة	T الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العدمية Ho	المتوسط العام
١٤.١٧٦	١.٩٦	٠.٠٠٠	رفض	٣.٦٦

فقد تم استخدام اختبار One Sample T-test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (t المحسوبة = ١٤١٧٦) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho)، وتقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا بمعني أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر التشريعات اللازمة لتحقيق رقابة فعالة على الأداء المالي في المؤسسات.

٢) الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الكوادر الوظيفية في الجهات الرقابية الخارجية والأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة.

جدول رقم (٧)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر الكوادر الوظيفية

الرقم	الفقـــــرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١/١٧	العمل على توفير كادر وظيفي مدرب ومؤهل للقيام بالمهام المطلوبة منه.	٣.٥٥	١.٠١٧
٢/١٧	تشجيع حصول الموظفين على شهادات مهنية تعمل على تحسين الأداء المالي.	٣.٧٢	٠.٨٣٧
٣/١٧	اطلاع الموظفين الموجودين على النظام المالي للمؤسسة أو النظام المالي العام.	٣.٨٦	٠.٨٢٨
٤/١٧	إكساب الموظفين معرفة بالأساس النقدي للمحاسبة الحكومية.	٣.٦١	٠.٨٥٠
٥/١٧	إكساب الموظفين معرفة وقدرة على تطبيق قواعد المحاسبة الحكومية.	٣.٦٧	٠.٨٧٥
١٨	هناك عدد كاف من المراقبين الماليين الخارجيين المسئولين عن المؤسسة لتحقيق المستوى المطلوب من الأداء المالي.	٣.٣٤	١.٠٠٠
١٩	هناك إلمام لدى المراقبين بالمعايير الدولية للرقابة المالية العليا لتحقيق	٣.٠٣	١.١٠٤

الرقم	الفقـــــرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	رقابة فعالة.		
٢٠	المراقبين الماليين الخارجيين مؤهلين لتطبيق الرقابة المالية بفاعلية.	٣.٣٩	٠.٩٢٣
٢١	المراقبين الماليين الخارجيين لا يعملون على إعاقة العمل المالي.	٣.٧٤	٠.٧٢٩
٢٢	المراقبين الماليين الخارجيين لا يعملون على تأخير العملية المالية بما يؤثر على فاعليتها في تحقيق أهدافها.	٣.٦٤	٠.٨١٢

نلاحظ أن اتجاهات العينة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن أوساطها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (٣)، وقد تبين أن الفقرة (٣/١٧) هي أكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، وقد تبين أن الفقرة (١٩) هي أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة.

اختبار صحة الفرضية:

Ho: ليس هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الكوادر الوظيفية في الجهات الرقابية الخارجية والأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة.

Ha: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الكوادر الوظيفية في الجهات الرقابية الخارجية والأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة.

جدول رقم (٨)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العدمية Ho	المتوسط العام
١١.٩٧	١.٩٦	٠.٠٠٠	رفض	٣.٥٦

فقد تم استخدام اختبار One Sample T-test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (t المحسوبة = ١١.٩٧) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho)، وتقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا بمعنى أنه يتأثر الأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة بكفاءة الكوادر الوظيفية في كل من الجهات الرقابية الخارجية والعاملين في الأقسام المالية في تلك المؤسسات.

٣) الفرضية الثالثة: هناك أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية الرقابة المالية على زيادة فاعلية الأداء المالي وفقاً لمعايير كفاءة إعداد الموازنة.

جدول رقم (٩)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر معايير كفاءة إعداد الموازنة

الفقرة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٢٣	تساعد الإجراءات المتبعة عند إعداد الموازنة باعتبارها أداة رقابية على التأكد من تقليل انحرافات النفقات الفعلية للنفقات الجارية عن المقدرة في الموازنة.	٣.٧٩	٠.٧٧٧
٢٤	تساعد الإجراءات المتبعة عند إعداد الموازنة باعتبارها أداة رقابية على التأكد من تقليل انحرافات النفقات الفعلية للنفقات الرأسمالية عن المقدرة في الموازنة.	٣.٧٥	٠.٧٤١
٢٥	تساعد مراجعة الموازنة كأداة رقابية ومتابعة تنفيذها على توخي الدقة الممكنة في تقدير النفقات للعام المقبل.	٣.٩١	٠.٧٦٢
٢٦	تعمل رقابة الموازنة ودقة إعدادها على وضع مخصصات بحيث تنفق في معظمها في السنة المقبلة.	٣.٨٣	٠.٧٦٨
٢٧	يتم الأخذ في الحسبان عند تقدير النفقات في الموازنة كأداة رقابية الوصول إلى أقصى درجة ممكنة من الكفاءة في التخصيص الأمثل للموارد المتاحة بشكل يتوافق مع ما يمكن إنجازه لعام مقبل.	٣.٧١	٠.٨٢٦
٢٨	تساعد الدقة في وضع المخصصات في الموازنة كأداة رقابية علي ترشيد الإنفاق للنفقات الجارية مع التأكد من تحقيق نفس المنجزات.	٣.٦٤	٠.٨٧٤
٢٩	تساعد إجراءات إعداد الموازنة كأداة رقابية على ترشيد الإنفاق للنفقات الرأسمالية لتحقيق نفس المنجزات.	٣.٥١	٠.٩١١
٣٠	تساعد إجراءات الرقابة السابقة على المصروفات حيث لا تسمح بالصرف غير الضروري من خلال عدم المصادقة عليه.	٣.٧٢	٠.٩٠٣
٣١	تساعد الرقابة التي تتم بعد الصرف في تجنب المصروفات غير الضرورية في المستقبل.	٣.٤١	١.٠٦٤
٣٢	تساعد المحظورات على المناقلات المالية بين بنود الموازنة والرقابة عليها في العمل على ترشيد الإنفاق على البنود المختلفة.	٣.٥٣	١.٠٣٥

نلاحظ أن اتجاهات العينة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن أوساطها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (٣)، وقد تبين أن الفقرة (٢٥) هي أكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، وقد تبين أن الفقرة (٣١) هي أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة.

اختبار صحة الفرضية:

Ho: ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية الرقابة المالية على زيادة فاعلية الأداء المالي وفقاً لمعايير كفاءة إعداد الموازنة.

Ha: هناك أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية الرقابة المالية على زيادة فاعلية الأداء المالي وفقاً لمعايير كفاءة إعداد الموازنة.

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

T المحسوبة	T الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العدمية Ho	المتوسط العام
١٤.٧٥٦	١.٩٦	٠.٠٠٠	رفض	٣.٦٨

فقد تم استخدام اختبار One Sample T-test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (t المحسوبة = ١٤٧٥٦) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho)، وتقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا بمعني أنه تؤثر فاعلية الرقابة على تقليل الانحرافات للنفقات الفعلية عن المقدرة في الموازنة.

٤) الفرضية الرابعة: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين توفر برامج المراجعة والتقييم اللازمة لتحقيق رقابة مالية فاعلة والأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة.

جدول رقم (١١)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر برامج المراجعة والتقييم اللازمة

الرقم	الفقـــــرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١/٣٣	تحديد خطوط السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة بصورة واضحة.	٣.٧١	٠.٧٨٣
٢/٣٣	يقوم الموظف في القسم المالي بمراجعة ما تم إنجازه من قبل	٣.٧٠	٠.٨١٣

الرقم	الفقـــــرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	الموظف الأخر عندما تصل إلية المعاملة المالية.		
٣/٣٣	تبديل دوري لطبيعة النشاط الذي يعمل فيه الموظف.	٣.٤٣	١.٠٠٦
٤/٣٣	يتم إجازة كافة المعاملات المالية من قبل مسئول الرقابة الداخلية.	٣.٦٤	١.٠٠٣
٥/٣٣	يتم تقديم كافة البيانات والتقارير التي تساعد على متابعة سير العمل داخل المؤسسة لقسم الرقابة الداخلية.	٣.٥٧	٠.٩١٤
٦/٣٣	يتم التحقق من النفقات بشكل دوري.	٣.٧٠	٠.٨٧٠
٧/٣٣	يتم التأكد فيما إذا كانت المصروفات ملائمة لتحقيق الأهداف.	٣.٤٤	١.٠٣٩
٣٤	توفير برامج واضحة للتقييم الدوري لمدى ملائمة المصروفات.	٣.٤٠	٠.٩٩٠
٣٥	توفير برامج واضحة للتقييم الدوري لمدى دقة تسجيل المصروفات في المؤسسة.	٣.٥٣	٠.٩٢٣
٣٦	يتم تطوير وتحديث برامج التقييم والرقابة من وقت لآخر تبعاً لتغير الاحتياجات.	٣.٢٦	١.١١٦
٣٧	توضح برامج المراجعة والتقييم للخاضعين لرقابتها.	٣.٣٧	٠.٩٥٢
٣٨	تتم الرقابة على قسم الرقابة الداخلية من قبل الجهات الرقابية الخارجية.	٣.٣٢	١.١٨٢
٣٩	وجود نظام رقابة داخلية كفيل بتخصيص موظف لكل مهمة في المعاملة المالية في القسم المالي ولا يجمع بين مهمتين.	٣.٣٣	١.١٩٣
٤٠	إجراء مراجعة دورية للمعاملات المالية للتأكد من شرعية المعاملات.	٣.٦٠	٠.٩١٨
٤١	إجراء مراجعة دورية للمعاملات المالية للتأكد من مدى مطابقة المعاملات المالية للموازنة.	٣.٧٠	٠.٧٩٢
٤٢	تتابع وحدة الرقابة الداخلية الملاحظات المؤشر بها على المعاملات المالية من قبل الرقابة الخارجية.	٣.٥٣	٠.٨٦٥

نلاحظ أن اتجاهات العينة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن أوساطها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (٣)، وقد تبين أن الفقرة (١/٣٣) هي أكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، وقد تبين أن الفقرة (٣٦) هي أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة.

اختبار صحة الفرضية:

Ho: ليس هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين توفر برامج المراجعة والتقييم اللازمة لتحقيق رقابة مالية فاعلة والأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة.

Ha: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين توفر برامج المراجعة والتقييم اللازمة لتحقيق رقابة مالية فاعلة والأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة

جدول رقم (١٢)

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

T المحسوبة	T الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العدمية Ho	المتوسط العام
١٠.٢١١	١.٩٦	٠.٠٠٠	رفض	٣.٥١

فقد تم استخدام اختبار One Sample T-test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (t المحسوبة = ١٠.٢١١) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho)، وتقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا بمعني أنه هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين توفر برامج المراجعة والتقييم اللازمة لتحقيق رقابة فاعلة على الأداء المالي.

٥) الفرضية الخامسة: هناك أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية الرقابة المالية على توفير النظم المحاسبية المناسبة لتحقيق الرقابة الفاعلة على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة.

جدول رقم (١٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأثر على توفير النظم المحاسبية المناسبة

الرقم	الفقــــــــرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١/٤٣	مراعاة معيار إعطاء السلطة لأشخاص للمصادقة على المعاملات المالية.	٣.٦١	٠.٨١٧
٢/٤٣	وجود توثيق مكتوب بشكل رسمي للسياسات المالية للمؤسسة.	٣.٧٢	٠.٨٣٧
٣/٤٣	وجود توثيق مكتوب للإجراءات المالية المتبعة في المؤسسة.	٣.٧٥	٠.٧٧٧
٤/٤٣	يتبع الأشخاص المعنيين الإجراءات المالية الموثقة بدقة.	٣.٦٠	٠.٨٦٦
٥/٤٣	وجود وسائل اتصال فعالة بين الموظفين المعنيين بالمعاملات المالية.	٣.٦٧	٠.٨٤١
٦/٤٣	إجراء مراجعة دورية للمعاملات المالية للتأكد من شرعية المعاملات من قبل الجهات الرقابية.	٣.٦٩	٠.٧٨٠
٧/٤٣	إجراء مراجعة دورية للمعاملات المالية للتأكد من مدى مطابقة المعاملات المالية للموازنة.	٣.٦٤	٠.٨٢٦
٨/٤٣	وجود مخرجات للنظام المحاسبي المتبع في تقديم معلومات مالية يعتمد عليها في تحقيق الرقابة الفعالة.	٣.٦٧	٠.٨٣٥
٩/٤٣	وجود مخرجات للنظام المحاسبي المتبع تقدم معلومات ملائمة.	٣.٧٠	٠.٧٣٣
١٠/٤٣	وجود مخرجات للنظام المحاسبي المتبع تقدم المعلومات في الوقت المناسب.	٣.٦٥	٠.٨٥٢
١١/٤٣	أن يكون للنظام المحاسبي المتبع قوائم مالية توضح طبيعة الوضع المالي بدقة للمؤسسة.	٣.٨٥	٠.٧١٤
١٢/٤٣	نظام المحاسبي يوفر معلومات يعتمد عليها في أعداد الموازنات المستقبلية للمؤسسة.	٣.٨٤	٠.٦٨٣
١٣/٤٣	وجود نظام محاسبي يوفر تقارير لتقييم الأداء المالي بحيث يمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها في الوقت المناسب.	٣.٧٢	٠.٧٦٩
١٤/٤٣	وجود مخرجات للنظام المحاسبي توفر مؤشرات رقابية تمكن من اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها ومعالجتها.	٣.٦٩	٠.٨١٦
١٥/٤٣	وجود تقارير وقوائم مالية تساهم في تقييم السياسات والإجراءات المالية الداخلية.	٣.٦٥	٠.٨١٧
١٦/٤٣	توفير نظام محاسبي يمكن من إجراء رقابة قبلية على المصروفات.	٣.٦٥	٠.٨٣١
١٧/٤٣	توفير نظام محاسبي يمكن من أجراء رقابة بعدية على المصروفات.	٣.٧	٠.٨٠٠
١/٤٤	إجراء مراجعة دورية للتأكد من دقة تسجيل العمليات المالية من قبل جهات الرقابة المالية.	٣.٨٣	٠.٧٦١
٢/٤٤	التحقق من إتباع المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية في المؤسسة.	٣.٥١	١.٠٠١

الرقم	الفقـــــــرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٤٥	يتم أتباع المعايير الدولية للرقابة المالية العليا من قبل المراقبين.	٣.٤٥	١.٠٢٣
٤٦	هناك متابعة من قبل المعنيين في المؤسسة للتقارير الواردة من الجهات الرقابية.	٣.٧٣	٠.٩٤٤
٤٧	هناك اثر للتقارير الواردة من الجهات الرقابية على تحسين الأداء المالي في المؤسسة.	٣.٦٧	٠.٨٦٨
٤٨	توجد متابعة من قبل الجهات الرقابية الخارجية لمدى استجابة المؤسسة للتقارير الواردة لهم من قبل الجهات الرقابية الخارجية.	٣.٦٣	٠.٨٨٨
٤٩	يتم الالتزام بالمدة القانونية للرد على تقارير الجهة الرقابية الخارجية.	٣.٤١	١.٠١٥
٥٠	يتم تصويب الأخطاء الواردة في التقارير في الوقت المناسب لتحسين الأداء المالي.	٣.٥٥	١.٠٠٠
٥١	يتم طلب استشارات مالية من الجهة الرقابية الخارجية عند الحاجة.	٣.٧٤	٠.٨١٨
٥٢	هناك تعاون بين موظفي المؤسسة والجهات الرقابية الخارجية.	٣.٧٤	٠.٩٤٨
٥٣	تحدد الجهات الرقابية في تقاريرها نقاط الضعف والسلبيات التي قد تؤدي إلى انخفاض كفاءة الأداء المالي في المؤسسة.	٣.٦٣	٠.٩٠٨
٥٤	يتم الالتزام بالملاحظات الواردة من الجهات الرقابية أو وضع الرقابة الداخلية بشكل يقلل الضعف في الأداء المالي للمؤسسة.	٣.٧٢	٠.٨٢٣
٥٥	يتم إعداد المؤشرات المالية في القسم المالي للمؤسسة التي تعنى بدعم مستوى الأداء المالي للمؤسسة.	٣.٥٣	٠.٨٨٤

نلاحظ أن اتجاهات العينة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن أوساطها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (٣)، وقد تبين أن الفقرة (١١/٤٣) هي أكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، وقد تبين أن الفقرة (٤٩) هي أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة.

اختبار صحة الفرضية:

HO: لا تتوفر النظم المحاسبية المناسبة لتحقيق الرقابة الفاعلة على الأداء المالي للمؤسسات.

HA: تتوفر النظم المحاسبية المناسبة لتحقيق الرقابة الفاعلة على الأداء المالي للمؤسسات.

جدول رقم (١٤)

نتائج اختبار الفرضية الخامسة

T المحسوبة	T الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العدمية Ho	المتوسط العام
١٥.٥٨٥	١.٩٦	٠.٠٠٠	رفض	٣.٦٦

فقد تم استخدام اختبار One Sample T-test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (t المحسوبة = ١٥.٥٨٥) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho)، وتقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا بمعنى أنه تتوفر النظم المحاسبية المناسبة لتحقيق الرقابة الفاعلة على الأداء المالي للمؤسسات.

اختبار ANOVA:

ولأغراض الدراسة فقد تم استخدام اختبار ANOVA لاختبار الفروقات في إجابات العينة حول فرضيات الدراسة تبعاً لمكان العمل وحيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

جدول رقم (١٥)

اختبار F والأهمية النسبية للفروقات تبعاً لمكان العمل

الفرضية		مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسطات المربعات	F المحسوبة	SIG-F	النتيجة
الفرضية الأولى	بين المجموعات	٣.٤٧٠	٢	١.٧٣٥	٤.٩٧٤	**٠.٠٠٨	توجد فروقات
	داخل المجموعات	٥٨.٩٤١	١٦٩	٠.٣٤٩			
	المجموع	٦٢.٤١١	١٧١				
الفرضية الثانية	بين المجموعات	٠.٤٥٨	٢	٠.٢٢٩	٠.٦١١	٠.٥٤٤	لا توجد فروقات
	داخل المجموعات	٦٣.٣٨١	١٦٩	٠.٣٧٥			
	المجموع	٦٣.٨٣٩	١٧١				
الفرضية الثالثة	بين المجموعات	١.٥٩٧	٢	٠.٧٩٩	٢.٣٢٣	٠.١٠١	لا توجد فروقات
	داخل المجموعات	٥٨.١١٢	١٦٩	٠.٣٤٤			
	المجموع	٥٩.٧٠٩	١٧١				
الفرضية الرابعة	بين المجموعات	٠.٨٥٤	٢	٠.٤٢٧	٠.٩٧	٠.٣٨١	لا توجد فروقات
	داخل المجموعات	٧٤.٤٦١	١٦٩	٠.٤٤١			

الفرضية		مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسطات المربعات	F المحسوبة	SIG-F	النتيجة
	المجموع	٧٥.٣١٥	١٧١				
الفرضية الخامسة	بين المجموعات	٢.٠٢٥	٢		٣.٣٠٨	*٠.٠٣٩	توجد فروقات
	داخل المجموعات	٥١.٧٢٢	١٦٩				
	المجموع	٥٣.٧٤٧	١٧١				
كلية					٢.٩٤٢	٠.٠٥٥	لا توجد فروقات

* ذات دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

** ذات دلالة عند مستوى (٠.٠١)

نلاحظ أن قيمة F ذات دلالة إحصائية بالنسبة للفرضية (١ ، ٥) مما يدل على وجود فروقات في آراء المجيبين حول مدى تحقق الفرضيات تعزى إلى مكان العمل كمتغير ديموغرافي في الأستبانة بالنسبة للفرضيتين (١ ، ٥) بينما لا توجد فروقات بالنسبة لباقي الفرضيات كون Sig-F أكبر من ٠.٠٥ وباستخدام (اختبار شافية) للمقارنات البعدية نجد أن الفروقات في آراء المجيبين بالنسبة لتحقق الفرضيات (١ ، ٥) تميل آراء العاملين في وحدة الرقابة الداخلية في المؤسسة العامة المستقلة إلى تحققها أكثر من غيرهم من العاملين في الأماكن الأخرى.

تحليل السؤال المفتوح:

يوضح الجدول التالي الإجابات للسؤال المفتوح وكم عدد المجيبين بكل إجابة ونسبتهم من مجمل عدد الاستبيانات المحللة ونسبتهم من مجمل عدد المجيبين على السؤال المفتوح والذي ينص على ما يلي: " ما هو المؤشر لمستوى الأداء المالي الذي تعتقد انه مناسب؟"

جدول رقم (١٦)

المؤشرات المناسبة لمستوى الأداء المالي من وجهة نظر المستجيبين

رقم الإجابة	الإجابـــــــات	عدد المجيبين	النسبة من الاستبيانات%	النسبة من المجيبين%
١	(استبيانات غير مجابة)	١١٦	٦٦.٧	
٢	تحقيق أهداف المؤسسة بجودة أفضل.	٩	٥.٢	١٥.٥
٣	تفعيل دور الأجهزة الرقابية أكثر.	٨	٤.٦	١٣.٨
٤	تنفيذ مخطط الإستراتيجية للمؤسسة.	٧	٤	١٢.١
٥	قوة وخبرة الأشخاص القائمين على تنفيذ آلية النظام المحاسبي، وعدم التجاوز عن المخصصات المالية المقدرة، والالتزام بالوقت وتقديم التقارير في مواعيدها.	٤	٢.٣	٦.٩
٦	التدريب الدعم المالي والمعنوي للموظفين وإعطائهم فرصة لإثبات الوجود.	٤	٢.٣	٦.٩
٧	الرقابة الذاتية والمتابعة المستمرة والتعاون بين الإدارات.	٤	٢.٣	٦.٩
٨	لا أعلم لا يوجد.	٣	١.٧	٥.٢
٩	نسبة المستفيدين من الأنفاق العام ومعدل دوران الأصول.	٣	١.٧	٥.٢
١٠	التقيد التام بالمعايير المقررة ومدى الاستفادة من الأخطاء.	٣	١.٧	٥.٢
١١	إعداد القوائم المالية بصورة عادلة وتقديم التقارير.	٢	١.١	٣.٤
١٢	وجود نظام رقابي محكم ومرن.	٢	١.١	٣.٤
١٣	الرقابة القبلية على الإنفاق.	٢	١.١	٣.٤
١٤	التقييم الشامل والرقابة الشاملة للأداء.	٢	١.١	٣.٤
١٥	وضوح الميزانية العمومية في نهاية العام.	٢	١.١	٣.٤
١٦	أهم مؤشر هو النسب المالية.	٢	١.١	٣.٤
١٧	القدرة على التخصيص الأمثل للموارد المتاحة.	١	٠.٦	١.٧
	المجموع	٥٨	٣٣.٣	١٠٠
	المجموع الكلي	١٧٤	١٠٠	

نلاحظ من الإجابات السابقة والتحليل الإحصائي ما يلي:

١) عدد كبير من المستجيبين وعددهم (١١٦) ويشكلوا ما نسبته (٦٦.٧%) من المستجيبين للأستبانة لم يجيبوا على السؤال وقد يكون ذلك لعدم وجود مؤشرات معينة يتفق عليها الجميع للأداء المالي للمؤسسات.

٢) النسبة الكبرى والبالغة (١٥.٥%) من الأفراد الذين قاموا بالإجابة على السؤال المفتوح قد استجابوا بالإجابة رقم (٣). مع أنه من الصعب الربط المباشر بين الأداء المالي للمؤسسة والأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مع العلم أن تلك الأهداف هي بالأساس صعبة القياس في القطاع العام.

٣) كانت النسبة التالية والبالغة (١٣.٨%) لصالح الإجابة رقم (٥)، حيث من الممكن أن يؤدي تفعيل الأجهزة الرقابية بطريقة صحيحة إلى تحسين الأداء المالي في المؤسسة.

٤) أما النسبة التي تليها والبالغة (١٢.١%) لصالح الإجابة رقم (٤)، هذه الإجابة ممكن أن تكون صحيحة إذا كان المقصود هو تحقيق أهداف القسم المالي في المؤسسة، أما عن أهداف المؤسسة بشكل عام فمن الصعب ربطها بالأداء المالي كما أشير سابقاً.

٥) هناك عدد من الإجابات المقترحة من قبل المستجيبين تم إدراجها مسبقاً في الإستبانة خلال فقراتها المختلفة، منها النظام المحاسبي المناسب، والالتزام بالمخصصات المالية المقدرة، وملائمة التقارير المحاسبية من حيث الوقت، وارتباط الأداء المالي بالرقابة المناسبة عليه، والكوادر الوظيفية والاهتمام بها، والرقابة الداخلية، والتقييم الدوري لمنتجات العمل المالي في المؤسسة، وغيرها من المؤشرات.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

نتائج الدراسة

توصيات الدراسة

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

النتائج:

- التشريعات الرقابية والتشريعات الحاكمة للعملية المالية:

تشير النتائج إلى أن وجود التشريعات التي تحكم العمل الرقابي والتشريعات التي تكفل وجود رقابة فعالة على العمل المالي في المؤسسات العامة المستقلة وكذلك التشريعات التي تحكم عمل الأقسام المالية والعمل المالي في المؤسسات العامة المستقلة ومدى ملائمة وكفاية تلك التشريعات، تؤثر ايجابيا على الأداء المالي في الأقسام المالية للمؤسسات العامة المستقلة مقاساً بتوفر كادر وظيفي مؤهل والتزام بمعايير الكفاءة المطبقة في الموازنة والمتمثلة في القدرة على تقليل الانحرافات للنفقات الفعلية عن المقدرة في الموازنة وترشيد الإنفاق، وكذلك وجود وحدة رقابة داخلية تعمل وفق برامج مراجعة دورية، بالإضافة إلى الالتزام بالأنظمة المحاسبية الملائمة والقواعد المالية.

وذلك من وجهة نظر كل من الأقسام المالية نفسها وكذلك المراقبين المالية الخارجيين والداخليين على حد سواء.

- الكوادر الوظيفية في الأقسام المالية والرقابة المالية:

تشير النتائج إلى أن وجود عدد كافي من الكوادر الوظيفية ومدى تأهيل تلك الكوادر من المراقبين الماليين الخارجيين القائمين بالمراقبة المالية على المؤسسات العامة المستقلة ومستوى تأهيلهم، يؤثر إيجاباً الأداء المالي في الأقسام المالية في المؤسسات العامة المستقلة، مقاساً بتوفر كادر وظيفي مؤهل والتزام بمعايير الكفاءة المطبقة في الموازنة والمتمثلة في القدرة على تقليل الانحرافات للنفقات الفعلية عن المقدرة في الموازنة وترشيد الإنفاق، وكذلك وجود وحدة رقابة داخلية تعمل وفق برامج مراجعة دورية، بالإضافة إلى الالتزام بالأنظمة المحاسبية الملائمة والقواعد المالية.

- معايير الكفاءة الخاصة بالموازنة:

تشير النتائج إلى أن رقابة دائرة الموازنة العامة على المؤسسات العامة المستقلة والتشريعات الرقابية الحاكمة لتلك الرقابة ومدى توفر الكوادر الوظيفية المؤهلة للقيام بتلك الرقابة، تؤثر على الأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة مقاساً بالالتزام بمعايير الكفاءة المطبقة في

الموازنة والمتمثلة في القدرة على تقليل الانحرافات للنفقات الفعلية عن المقدرة في الموازنة وترشيد الإنفاق وكذلك الالتزام بالأنظمة المحاسبية الملائمة والقواعد المالية.

- الرقابة الداخلية ومظاهرها وتوفر برامج المراجعة والتقييم:

تشير النتائج إلى أن مستوى الرقابة المالية الخارجية الموكلة إلى جهات حكومية للرقابة على العمل المالي في الأقسام المالية للمؤسسات العامة المستقلة ومستوى التشريعات الحاكمة للعمل الرقابي على تلك المؤسسات، تؤثر وبنفس الاتجاه على الأداء المالي مقاساً بمدى وجود وحدة مختصة للرقابة الداخلية وتوفر المظاهر المختلفة للرقابة الداخلية كما وتتوافق مع مستوى وجود برامج للمراجعة والتقييم الدوري للعمل المالي تكون ذات أثر على رفع مستوى الأداء المالي في الأقسام المالية للمؤسسات العامة المستقلة.

- النظم المحاسبية الملائمة للعمل المالي في الأقسام المالية:

تشير النتائج إلى أن الرقابة المالية الدورية الخارجية ونتائج عمل الرقابة المالية من تقارير دورية وتوصيات تقدم إلى المؤسسات وكذلك تشكيل اللجان للرقابة على المؤسسات والتعاون بين الجهات الرقابية والأقسام المالية، تؤثر بشكل ايجابي على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة مقاساً بالالتزام بالأنظمة والمخرجات المحاسبية الملائمة والقواعد المالية وشرعية المعاملات المالية وسلامة عرض الوضع المالي للمؤسسة من خلال مخرجات العمل المحاسبي.

- مستوى الرقابة المالية الخارجية المنوطة بالجهات الحكومية والأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة:

تشير النتائج وتقييم النتائج السابقة إلى أن الأداء المالي في المؤسسات العامة المستقلة مقاساً بتوفر كادر وظيفي مؤهل والتزام بمعايير الكفاءة المطبقة في الموازنة والمتمثلة في القدرة على تقليل الانحرافات للنفقات الفعلية عن المقدرة في الموازنة وترشيد الإنفاق، وكذلك وجود وحدة رقابة داخلية تعمل وفق برامج مراجعة دورية، بالإضافة إلى الالتزام بالأنظمة المحاسبية الملائمة والقواعد المالية، يتماشى وبنفس الاتجاه مع مستوى الرقابة المالية الخارجية المنوطة بالجهات الحكومية المتمثلة في ديوان المحاسبة والقسم الرقابي في وزارة المالية وكذلك دائرة الموازنة العامة كمعد ومتابع لتنفيذ الموازنة، مقاساً بمدى توفر كوادر وظيفية ملائم في الجهاز الرقابي ومدى ملائمة التشريعات التي تحكم العمل الرقابي والإجراءات المناسبة للعمل الرقابي.

التوصيات:

بناءاً على النتائج السابقة الذكر توصي الدراسة بما يلي:

١. الأهتمام بالتشريعات الرقابية وتحسينها مثل قانون ديوان المحاسبة والنظام المالي العام والأنظمة المالية الخاصة ببعض المؤسسات بالإضافة إلى قانون تنظيم الميزانية، لما لها من أثر كبير على الأداء المالي للمؤسسات كما أوضحت الدراسة.

٢. أبتعاث العاملين لدى الجهات الرقابية في دورات للحصول على شهادات ممارسة مهنية متخصصة في مجال الرقابة.

٣. زيادة تركيز الجهات الرقابية على رفع كفاءة تخصيص الموارد في الموازنة من خلال إجراء الدارسات اللازمة بالاعتماد على البيانات التاريخية، للوصول إلى أهم الأسباب التي تعمل على وجود انحرافات في النفقات الفعلية عن النفقات المقدرة في الموازنة، وبالتالي تحقيق الفائدة العظمى من الموارد المالية المتاحة لتحقيق أقصى فائدة مرجوة من الموارد المالية المتاحة.

٤. العمل على زيادة فاعلية أداء وحدات الرقابة الداخلية في التقييم الدوري والمستمر، من خلال تقديم الإرشاد لوحدات الرقابة الداخلية بالمظاهر الواجب توفرها للرقابة الداخلية ونقاط الضعف الموجودة للتركيز عليها في المؤسسة.

٥. متابعة تقييم الأنظمة المحاسبية بشكل دوري للتأكد من مدى ملاءمتها ومواكبتها للتغيرات والتطورات المستقبلية لطرق أعداد البيانات المحاسبية بما يلائم الحاجات المستجدة والمتباينة بين الأطراف المستخدمين لتلك البيانات للضلوع بالمهام الرقابية الأساسية.

٦. العمل على زيادة كفاءة الرقابة المالية الخارجية من خلال التركيز على النقاط التالية:
- تحسين التشريعات التي تحكم عمل الجهات الرقابية الخارجية وكذلك التشريعات الرقابية التي تحكم العمليات المالية وتنظيم إجراءاتها في المؤسسات العامة المستقلة.

- العمل على توفير الكوادر الوظيفية المناسبة للقيام بمهام الرقابة المالية للجهات الرقابية المالية الخارجية، وعمل تلك الجهات كذلك على توفير الكوادر الوظيفية الكفاءة في الأقسام المالية ووحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة المستقلة.
- إعداد الموازنة بشكلها الأمثل للوصول إلى اكبر تخفيض ممكن في انحرافات النفقات الفعلية عن المقدرة والعمل على ترشيد الإنفاق مع المحافظة على تحقيق أفضل نتيجة ممكنة لأهداف المؤسسات العامة المستقلة.
- عمل جهات الرقابة المالية الخارجية على أيجاد وحدات للرقابة الداخلية وتوفير برامج المراجعة والتقييم الدوري والتركيز على مظاهر الرقابة الداخلية لتحقيق رقابة داخلية فاعلة.
- تركيز جهات الرقابة المالية الخارجية على أيجاد وتحسين نظم محاسبية ملائمة وفقاً لأساس الاستحقاق والأساس النقدي ذات مخرجات تلبي متطلبات جميع مستخدمي تلك المعلومات المحاسبية من متطلبات القطاع العام ومتطلبات القطاع الخاص.

قائمة المراجع

المصادر باللغة العربية:

أ. **الكتب:**

١. إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، بنغازي ليبيا، ١٩٩٦. حسام أبو علي الحجاوي، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية**، ط١، دار الحامد، عمان الأردن، ٢٠٠٤.

٢. حنا رزوق الصائغ، **محاسبة وإدارة الأموال العامة(المحاسبة الحكومية)**، ط١،الجامعة المفتوحة، طرابلس لبنان، ١٩٩٨.

٣. خالد أمين عبدالله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان الأردن، ٢٠٠٠.

٤. سعيد عبد العزيز، **مقدمة في الاقتصاد العام**، ط١، الدار الجامعية، بيروت لبنان، ١٩٩٨.

٥. السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال (والتحديات الراهنة)**، ط١، دار المريخ، مصر، ٢٠٠٠

٦. عادل فليح، طلال كداوي، **اقتصاديات المالية العامة**، ط١، دار الكتب للطباعة و النشر، بغداد العراق، ١٩٨٩.

٧. عوف الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، ط٢، مطبعة الإنتصار، الإسكندرية مصر، ١٩٩٨.

٨. عوف محمود الكفراوي،**الرقابة المالية**، ط٢، مطبعة الإنتصار لطباعة الأوفست، الإسكندرية مصر، ١٩٩٨.

٩. فهمي محمود شكري، **الرقابة المالية العليا**، ط١، دار مجدلاوي، عمان الأردن، ١٩٨٥.

١٠. فوزت فراحات، **المالية العامة: الاقتصاد المالي**،ط١، منشورات الحلبي، بيروت لبنان، ٢٠٠١.

١١. كريم كشاكش، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي، في المملكة الأردنية الهاشمية**، ط٢، الروزانا،جامعة اليرموك، اربد الأردن، ١٩٩٩.

١٢. لينا صدقي الرمحي، **ديوان المحاسبة بين الأمس واليوم**، ج١، ط١، الأردن، ١٩٩٧.

١٣. مجدي محمود شهاب، **الاقتصاد المالي**، الدار الجامعية، بيروت لبنان، ١٩٨٨.

١٤. محمد أحمد حجازي، **المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة**، ط١، عمان الأردن، ١٩٩٢.

١٥. محمد السيد سرايا، **المحاسبة في الوحدات الحكومية والحسابات القومية**،ط١، الدار الجامعية، بيروت لبنان، ١٩٩٨.

ب.**الرسائل الجامعية**:

١. سعود محمد فاضل المحاميد، **نظم الرقابة المالية وأثرها على الأداء**، رسالة ماجستير (غير منشوره)، الجامعة الأردنية، عمان ١٩٩٩.

٢. عبد السلام بدوي، **الرقابة على المؤسسات العامة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية،

٣. ليلى الطويل، **الرقابة على تكاليف المستشفيات**، رسالة ماجستير (غير منشوره)، جامعة دمشق، دمشق، ١٩٩٤.

٤. محمد على محمد العبداللطيف، **تطوير الرقابة المحاسبية على المال العام في الأردن**، رسالة ماجستير (غير منشوره)، جامعه عين شمس، القاهرة، ١٩٨٥.

٥. محمد كويفاتي، **الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام**، رسالة دكتوراه (غير منشوره)، جامعة حلب، سوريا، ١٩٩١.

٦. نجاة إبراهيم رشدي، **تقييم أداء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير (غير منشوره)، جامعه آل البيت، الأردن، ٢٠٠٥.

٧. نضال فريد محمد عبدالله، **رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا**، رسالة ماجستير (غير منشوره)، جامعه آل البيت، الأردن، ٢٠٠٢.

ج.**المقالات العلمية**:

١. الحسني، صادق وخرابشه، عبد، **متطلبات أجهزه الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء**، دراسات، المجلد ٢٧، العدد ٢، عمان، ٢٠٠٠، ص ص ٣٣١-٣٥٧.

٢. خالد الوزني، غالب عوض صالح، **الخصخصة وملكية الدولة: نحو معايير المقارنة الأداء في حالة الأردن**، دراسات مستقبلية، العدد٧، ٢٠٠٣، ص ص٦٩-٧٢.

٣. الفرحان، أمل والطراونه، محمد، واقع **نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات الأردنية دراسة تحليلية مقارنة**، دراسات، المجلد ٢٣، العدد ٢، ١٩٩٦، ص ص ١٧٤-٢١٨.

٤. فيكي ل.مونتقمري، **القيمة الأفضل** ، المجلة الدولية للعلوم الإدارية، المجلد ٦٦، العدد ٣، ٢٠٠٠، ص ١٤.

٥. محمد الذنيبات، **المناخ التنظيمي وأثره على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية والإدارية في الأردن** ،دراسات، المجلد ٢٦، العدد١، عمان، ١٩٩٩، ص ص٣٢-٥١.

٦. نعيم دهمش، **"تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية"**، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، ١٩٨٥، ص٢٠٣-٢٦٨.

د.**الوثائق الرسمية:**

١. الأمانة العامة للمجموعة العربية،" انعقاد الجمعية العامة لمنظمة ارابوساي ببيروت"، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، المجلد ٢٣، العدد الأول، ١٩٩٦.

٢. جامعة الدول العربية، النظام الأساسي لموظفي الأمانة العامة لجامعة الدول العربية والهيئات الملحقة بها، ١٩٧١.

٣. دائرة الموازنة العامة، الأردن، قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة، عمان، ٢٠٠٥.

٤. دائرة الموازنة العامة، الأردن، قانون الموازنة العامة للسنة المالية٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة، عمان، ٢٠٠٥.

٥. دائرة الموازنة العامة،الأردن، تشكيلات المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة، عمان، ٢٠٠٥.

٦. دائرة الموازنة العامة،الأردن، دليل دورة الموازنة، مطبعة دائرة الموازنة، عمان، ٢٠٠٣.

٧. دائرة الموازنة العامة،الأردن، موازنات المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٥، مطبعة دائرة الموازنة العامة،عمان، ٢٠٠٥.

٨. دائرة الموازنة العامة،الأردن،موازنة المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية ٢٠٠٤، مطبعة دائرة الموازنة العامة،عمان، ٢٠٠٤.

٩. ديوان المحاسبة، الأردن، ديوان المحاسبة في خمسين عاما، مطبعة ديوان المحاسبة، عمان، ٢٠٠٢.

١٠. ديوان المحاسبة، الأردن، معايير التدقيق الحكومي، ١٩٩٨.

١١. قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠٠٥ رقم ٣ لسنة ٢٠٠٥ www.siss-jo.com

١٢. قانون تنظيم الميزانية رقم (٣٩) لسنة ١٩٦٢. www.siss-jo.com

١٣. المملكة الأردنية الهاشمية، النظام المعدل للنظام المالي رقم ٧٤ لسنة ٢٠٠٠، الجريدة الرسمية العدد ٤٤٦٨

١٤. المملكة الأردنية الهاشمية، نظام تشكيلات الوزارات والدوائر الحكومية للسنة المالية ٢٠٠٥ رقم (٦١)، الجريدة الرسمية، العدد ٤٧٢٤، ٢٠٠٥.

هـ.المواقع الإلكترونية:

http://www.intosai.org/Level2/2_LIMADe.html

سمير سعيفان، إصلاح القطاع العام يتوقف على القدرة على التنفيذ "مناقشة لمستلزمات نجاح النظام الإداري الجديد المقترح للقطاع العام، دمشق،

11/23/2005. http://www.mafhoum.com/press/55E17.htm

المصادر باللغة الانجليزية:

A.BOOKS:

1. Cedric Sandford, **Economics Of Public Finance**, third edition, Pergamon press, Uk, 1984.
2. D.Henley, C. Holtham, . A. Likierman, J. Perrin, **Public Sector Accounting and Financial Contro**l, second edition, VNR, UK, 1986.
3. H. Ramanchandran, **Financial Planning and Control**. S.Chand & Co. New Delhi, 1972.
4. Robert J, Craig D, **Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice**, 6th edition, Prentice-Hall, New Jersey, 1999.
5. Robert. T, **Public Budgeting and Finance**,4th edition, MARCEL DEKKER, INC, New York, 1997, p578
6. Rowan J.Maurice P, **Public Sector Accounting**, first edition, ELBS Pitman, UK, 1985.
7. Shetti M.V, **Auditing Principles and Practice**, Sultan chand &sons publishers, New Delhi, 1990.
8. Victor. Z, Herbert. W, **Modern Internal Auditing**, 4th edition, A Ronald Press Publication, USA, 1982.

B.Articales:

1. Adapted from Comptroller General of the United States, Government Auditing Standards (Washington, D.C.:U.S. General Accounting Office, 1994), pp.12-16. (Emphasis added.) Hereafter cited as the GAO Audit Standards.
2. American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Standards and Procedures, AICPA, New York, 1963.
3. Dearden, John, Problem in Decentralized Financial Control**,** Harvard Business Review, Issue 3, Vol. 39,
4. The European Court of Auditors, Improving the Financial Management of the European Union, Belgium, 2004.
5. Mark Pennon, Auditing for Performance Evaluation, The Accounting Review, Vol 65, No 3, July 1990, PP. 520-535.
6. Robinson, Marc, Financial Control in Australian Government Budgeting, Public Budgeting & Finance, Issue 1, Vol. 22, 2002, p80- 93.
7. Schick, Allen, Contemporary Problems In Financial Control, Public Administration Review, Issue 6, Vol. 38, 1978, pp.513-519.

الملاحق

ملحق رقم (١)

أستبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة آل البيت
كلية إدارة المال والأعمال
قسم المحاسبة
استبــانـه

حضرة المجيب المحترم

تحية طيبة وبعد

يقوم الطالب بإعداد رسالة ماجستير حول " أثر فاعلية الرقابة المالية على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة بهدف الوصول إلى توصيات واقتراحات لتطوير فاعلية أجهزة الرقابة المالية على المؤسسات العامة المستقلة وهو ما ينعكس على الأداء المالي لتلك المؤسسات.

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع البحث وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهدف الدراسة والخروج بالتوصيات التي تساعد في وضع حلول مناسبة لموضوع البحث.

لذا أرجو إبداء أية ملاحظات ترونها مناسبة علماً أن البيانات التي ستوفرها الاستبانة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستعامل بسرية تامة وسيتم تزويدكم بنتائج الدراسة في حال الانتهاء منها إذا رغبتم بالإطلاع عليها.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ،،،

الطالب/وليد ماجد أبو دلبوح

الجزء الأول: معلومات عامة:-

يرجى وضع إشارة (x) في المربع المناسب:

١. الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

٢. العمر: ☐ أقل من ٢٥ سنة ☐ ٢٥-أقل من ٣٥ سنة ☐ ٣٥-أقل من ٤٥ سنة
☐ ٤٥-أقل من ٥٥ سنة ☐ ٥٥ سنة فأكثر.

٣. المؤهل العلمي: ☐ ثانوية عامة فما دون ☐ دبلوم متوسط ☐ بكالوريوس
☐ دبلوم عالي ☐ ماجستير ☐ دكتوراه .

٤. التخصص: ☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد ☐ تمويل ومصارف
☐ إدارة عامة.

أي تخصص أخر (يرجى ذكره...............)

٥. عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من ٥ سنوات ☐ ٥-أقل من ١٠ سنوات ☐ ١٠-أقل من ١٥ سنة
☐ ١٥-أقل من ٢٠ سنة ☐ ٢٠-أقل من ٢٥ سنة ☐ ٢٥ سنة فأكثر.

٦. شهادات الممارسة المهنية

☐ CPA ☐ CMA ☐ CIA ☐ ACPA ☐ JCPA

أي شهادات أخرى (يرجى ذكرها............) ☐ لا يوجد

٧. مكان العمل

☐ القسم المالي في المؤسسة ☐ وحدة الرقابة الداخلية للمؤسسة ☐ الرقابة المالية الخارجية للمؤسسة

الجزء الثاني:

يرجى الإجابة عن الأسئلة التالية بما يمثل واقع المؤسسة التي أنتم مسئولين عن أداء واجبات تجاهها، وليس من وجهة نظركم الخاصة وذلك بوضع إشارة (x) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة وفقاً للمدى الذي تراه مناسبا.

الرقم	الفقــــــــــرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعتبر التشريعات الرقابية ملائمة للتأكد من تحقيق أهداف المؤسسة.					
٢	التشريعات الرقابية ملائمة لتحكم أجراء صرف النفقة.					
٣	التشريعات الرقابية التي تحكم وتنظم عملية تحصيل الإيرادات ملائمة.					
٤	التشريعات الرقابية لا تعمل على تعقيد العملية المالية بكافة مراحلها.					
٥	التشريعات الرقابية توفر مراقبة للأنشطة المالية بما يضمن تحسين الأداء المالي.					
٦	كادر القسم المالي على اطلاع جيد بالتشريعات الرقابية المنظمة للعمليات المالية.					
٧	تتبع التشريعات الرقابية المنظمة للعماليات المالية بدقة.					
٨	أن تنفيذ التشريعات الرقابية المنظمة للعماليات المالية يضمن تنفيذ العمل المالي بدقة.					
٩	التشريعات التي تحكم عمل الجهات الرقابية ملائمة.					
١٠	التشريعات الرقابية لا تعمل على تأخير العملية المالية بما يؤثر على الفاعلية.					
١١	التشريعات الرقابية تضمن تحقيق أهداف الرقابة المالية المطلوبة.					
١٢	التشريعات الرقابية تتسم بسهولة تطبيقها.					
١٣	التشريعات الرقابية تتسم بالمرونة في التطبيق.					
١٤	تتسم التشريعات الرقابية بالشمول لتغطية كل الأنشطة المالية للمؤسسة.					
١٥	التشريعات المالية واضحة لكل من الجهات الرقابية والموظفين الماليين في المؤسسة.					
١٦	الرقابة التي يحققها النظام المالي تحد من المخالفات المالية.					
١٧	**يساعد دور الرقابة المالية (تقارير، توصيات، لجان....الخ) التي تمارسها الجهات الخارجية على:**					
	١- العمل على توفير كادر وظيفي مدرب ومؤهل للقيام بالمهام المطلوبة منه.					
	٢- تشجيع حصول الموظفين على شهادات مهنية تعمل على تحسين					

الرقم	الفقـــــــــــــرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	الأداء المالي.					
	٣- اطلاع الموظفين الموجودين على النظام المالي للمؤسسة أو النظام المالي العام.					
	٤- إكساب الموظفين معرفة بالأساس النقدي للمحاسبة الحكومية.					
	٥- إكساب الموظفين معرفة وقدرة على تطبيق قواعد المحاسبة الحكومية.					
١٨	هناك عدد كاف من المراقبين الماليين الخارجيين المسئولين عن المؤسسة لتحقيق المستوى المطلوب من الأداء المالي.					
١٩	هناك إلمام لدى المراقبين بالمعايير الدولية للرقابة المالية العليا لتحقيق رقابة فعالة.					
٢٠	المراقبين الماليين الخارجيين مؤهلين لتطبيق الرقابة المالية بفاعلية.					
٢١	المراقبين الماليين الخارجيين لا يعملون على إعاقة العمل المالي.					
٢٢	المراقبين الماليين الخارجيين لا يعملون على تأخير العملية المالية بما يؤثر على فاعليتها في تحقيق أهدافها.					
٢٣	تساعد الإجراءات المتبعة عند إعداد الموازنة باعتبارها أداة رقابية على التأكد من تقليل انحرافات النفقات الفعلية للنفقات الجارية عن المقدرة في الموازنة.					
٢٤	تساعد الإجراءات المتبعة عند إعداد الموازنة باعتبارها أداة رقابية على التأكد من تقليل انحرافات النفقات الفعلية للنفقات الرأسمالية عن المقدرة في الموازنة.					
٢٥	تساعد مراجعة الموازنة كأداة رقابية ومتابعة تنفيذها على توخي الدقة الممكنة في تقدير النفقات للعام المقبل.					
٢٦	تعمل رقابة الموازنة ودقة إعدادها على وضع مخصصات بحيث تنفق في معظمها في السنة المقبلة.					
٢٧	يتم الأخذ في الحسبان عند تقدير النفقات في الموازنة كأداة رقابية الوصول إلى أقصى درجة ممكنة من الكفاءة في التخصيص الأمثل للموارد المتاحة بشكل يتوافق مع ما يمكن إنجازه لعام مقبل.					
٢٨	تساعد الدقة في وضع المخصصات في الموازنة كأداة رقابية علي ترشيد الإنفاق للنفقات الجارية مع التأكد من تحقيق نفس المنجزات.					
٢٩	تساعد إجراءات إعداد الموازنة كأداة رقابية على ترشيد الإنفاق للنفقات					

الرقم	الفقـــــــــــرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	الرأسمالية لتحقيق نفس المنجزات.					
٣٠	تساعد إجراءات الرقابة السابقة على المصروفات حيث لا تسمح بالصرف غير الضروري من خلال عدم المصادقة عليه.					
٣١	تساعد الرقابة التي تتم بعد الصرف في تجنب المصروفات غير الضرورية في المستقبل.					
٣٢	تساعد المحظورات على المناقلات المالية بين بنود الموازنة والرقابة عليها في العمل على ترشيد الإنفاق على البنود المختلفة.					
٣٣	تساعد الرقابة المالية التي تنفذها الجهات الرقابية الخارجية من خلال التقارير، التوصيات، اللجان....الخ على ضمان أن يكون نظام الرقابة الداخلية كفيل بتحقيق ما يلي:					
	١- تحديد خطوط السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة بصورة واضحة.					
	٢- يقوم الموظف في القسم المالي بمراجعة ما تم إنجازه من قبل الموظف الأخر عندما تصل إلية المعاملة المالية.					
	٣- تبديل دوري لطبيعة النشاط الذي يعمل فيه الموظف.					
	٤- يتم إجازة كافة المعاملات المالية من قبل مسئول الرقابة الداخلية.					
	٥- يتم تقديم كافة البيانات والتقارير التي تساعد على متابعة سير العمل داخل المؤسسة لقسم الرقابة الداخلية.					
	٦- يتم التحقق من النفقات بشكل دوري.					
	٧- يتم التأكد فيما إذا كانت المصروفات ملائمة لتحقيق الأهداف.					
٣٤	توفير برامج واضحة للتقييم الدوري لمدى ملائمة المصروفات.					
٣٥	توفير برامج واضحة للتقييم الدوري لمدى دقة تسجيل المصروفات في المؤسسة.					
٣٦	يتم تطوير وتحديث برامج التقييم والرقابة من وقت لآخر تبعاً لتغير الاحتياجات.					
٣٧	توضح برامج المراجعة والتقييم للخاضعين لرقابتها.					
٣٨	تتم الرقابة على قسم الرقابة الداخلية من قبل الجهات الرقابية الخارجية.					
٣٩	وجود نظام رقابة داخلية كفيل بتخصيص موظف لكل مهمة في المعاملة المالية في القسم المالي ولا يجمع بين مهمتين.					
٤٠	إجراء مراجعة دورية للمعاملات المالية للتأكد من شرعية المعاملات.					
٤١	إجراء مراجعة دورية للمعاملات المالية للتأكد من مدى مطابقة					

الرقم	الفقـــــــــــرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	المعاملات المالية للموازنة.					
٤٢	تتابع وحدة الرقابة الداخلية الملاحظات المؤشر بها على المعاملات المالية من قبل الرقابة الخارجية.					
٤٣	تساعد رقابة الجهات الرقابية الخارجية الخارجية من خلال التقارير، التوصيات، اللجان....الخ على ما يلي:					
	١- مراعاة معيار إعطاء السلطة لأشخاص للمصادقة على المعاملات المالية.					
	٢- وجود توثيق مكتوب بشكل رسمي للسياسات المالية للمؤسسة.					
	٣- وجود توثيق مكتوب للإجراءات المالية المتبعة في المؤسسة.					
	٤- يتبع الأشخاص المعنيين الإجراءات المالية الموثقة بدقة.					
	٥- وجود وسائل اتصال فعالة بين الموظفين المعنيين بالمعاملات المالية.					
	٦- إجراء مراجعة دورية للمعاملات المالية للتأكد من شرعية المعاملات من قبل الجهات الرقابية.					
	٧- إجراء مراجعة دورية للمعاملات المالية للتأكد من مدى مطابقة المعاملات المالية للموازنة.					
	٨- وجود مخرجات للنظام المحاسبي المتبع في تقديم معلومات مالية يعتمد عليها في تحقيق الرقابة الفعالة.					
	٩- وجود مخرجات للنظام المحاسبي المتبع تقدم معلومات ملائمة.					
	١٠- وجود مخرجات للنظام المحاسبي المتبع تقدم المعلومات في الوقت المناسب.					
	١١- أن يكون للنظام المحاسبي المتبع قوائم مالية توضح طبيعة الوضع المالي بدقة للمؤسسة.					
	١٢- نظام المحاسبي يوفر معلومات يعتمد عليها في أعداد الموازنات المستقبلية للمؤسسة.					
	١٣- وجود نظام محاسبي يوفر تقارير لتقييم الأداء المالي بحيث يمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها في الوقت المناسب.					
	١٤- وجود مخرجات للنظام المحاسبي توفر مؤشرات رقابية تمكن من اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها ومعالجتها.					
	١٥- وجود تقارير وقوائم مالية تساهم في تقييم السياسات والإجراءات المالية الداخلية.					

الرقم	الفقـــــــــــــرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	١٦- توفير نظام محاسبي يمكن من إجراء رقابة قبلية على المصروفات.					
	١٧- توفير نظام محاسبي يمكن من أجراء رقابة بعدية على المصروفات.					
٤٤	تقوم الجهات الرقابية الخارجية بعمل ما يلي:					
	١- إجراء مراجعة دورية للتأكد من دقة تسجيل العمليات المالية من قبل جهات الرقابة المالية.					
	٢- التحقق من إتباع المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية في المؤسسة.					
٤٥	يتم أتباع المعايير الدولية للرقابة المالية العليا من قبل المراقبين.					
٤٦	هناك متابعة من قبل المعنيين في المؤسسة للتقارير الواردة من الجهات الرقابية.					
٤٧	هناك اثر للتقارير الواردة من الجهات الرقابية على تحسين الأداء المالي في المؤسسة.					
٤٨	توجد متابعة من قبل الجهات الرقابية الخارجية لمدى استجابة المؤسسة للتقارير الواردة لهم من قبل الجهات الرقابية الخارجية.					
٤٩	يتم الالتزام بالمدة القانونية للرد على تقارير الجهة الرقابية الخارجية.					
٥٠	يتم تصويب الأخطاء الواردة في التقارير في الوقت المناسب لتحسين الأداء المالي.					
٥١	يتم طلب استشارات مالية من الجهة الرقابية الخارجية عند الحاجة.					
٥٢	هناك تعاون بين موظفي المؤسسة والجهات الرقابية الخارجية.					
٥٣	تحدد الجهات الرقابية في تقاريرها نقاط الضعف والسلبيات التي قد تؤدي إلى انخفاض كفاءة الأداء المالي في المؤسسة.					
٥٤	يتم الالتزام بالملاحظات الواردة من الجهات الرقابية أو وضع الرقابة الداخلية بشكل يقلل الضعف في الأداء المالي للمؤسسة.					
٥٥	يتم إعداد المؤشرات المالية في القسم المالي للمؤسسة التي تعنى بدعم مستوى الأداء المالي للمؤسسة.					

ما هو المؤشر لمستوى الأداء المالي الذي تعتقد انه مناسب؟

....

....

....

....

....

....

....

ملحق رقم (٢)

المؤسسات العامة المستقلة[1]

الرقم	المؤسســة
١	سلطة المياه
2	مؤسسة الموانئ
3	سكة حديد العقبة
4	المؤسسة العامة للإسكان والتطوير الحضري
5	المؤسسة الأردنية للاستثمار
6	مؤسسة المناطق الحرة
7	المؤسسة الاستهلاكية المدنية
8	مؤسسة التدريب المهني
9	وزارة الأوقاف والشؤون والمقدسات الإسلامية
10	صندوق التأمين الصحي
11	الخط الحديد الحجازي الأردني
12	صندوق توفير البريد
13	مجمع اللغة العربية
14	المعهد الوطني للتدريب
15	صندوق قصور الكلى
16	وزارة التربية والتعليم/ضريبة المعارف
17	صندوق المعونة الوطنية
18	مؤسسة تشجيع الاستثمار
19	صندوق التنمية والتشغيل
20	مؤسسة المواصفات والمقاييس
21	هيئة تنظيم قطاع الاتصالات
22	مؤسسة الإذاعة والتلفزيون
23	المؤسسة التعاونية الأردنية

[1] دائرة الموازنة العامة،الأردن،موازنة المؤسسات العامة المستقلة للسنة المالية 2006، مطبعة دائرة الموازنة العامة،عمان، 2006.

الرقم	المؤسســـة
24	سلطة إقليم البتراء
25	هيئة تنظيم قطاع النقل
26	هيئة تنظيم قطاع الكهرباء
27	هيئة الطاقة النووية الأردنية
28	المجلس الأعلى للشباب
29	مؤسسة تنمية أموال الأوقاف
30	السلطة البحرية
31	المجلس الأعلى للأعلام
32	الصندوق الوطني لدعم الحركة الشبابية
33	هيئة الأعلام المرئي والمسموع
34	مركز تكنولوجيا المعلومات الوطني
35	المؤسسة العامة للغذاء والدواء
36	هيئة التأمين
37	هيئة الأوراق المالية
38	المؤسسة الأردنية لتطوير المشاريع الاقتصادية
39	الهيئة الأردنية لتنمية البيئة الاستثمارية والأنشطة الاقتصادية
40	سلطة منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة

ملحق رقم (٣)

المؤسسات العامة المستقلة التي شملتها الدراسة

الرقم	المؤسســــــــــة
1	سلطة المياه
2	المجلس الأعلى للشباب
3	المجلس الأعلى للأعلام
4	مؤسسة المناطق الحرة
5	المؤسسة الأردنية للاستثمار
6	هيئة الطاقة النووية الأردنية
7	هيئة الأوراق المالية
8	هيئة التأمين
9	صندوق المعونة الوطنية
10	صندوق توفير البريد
11	هيئة تنظيم قطاع الكهرباء
12	مؤسسة المواصفات والمقاييس
13	وزارة الأوقاف والشؤون والمقدسات الإسلامية
14	مؤسسة التدريب المهني
15	المؤسسة التعاونية الأردنية
16	هيئة الأعلام المرئي والمسموع
17	مؤسسة تنمية أموال الأوقاف
18	مؤسسة الإذاعة والتلفزيون
19	هيئة تنظيم قطاع الاتصالات
	الجهات الرقابية الخارجية
1	ديوان المحاسبة الأردني
2	وزارة المالية

ملحق رقم (٤)

محكمي الأستبانة

البيـــــان	الجامعـــــــة
الدكتور يوسف سعادة	جامعة البلقاء التطبيقية
الدكتور وليد صيام	الجامعة الهاشمية
الدكتور حسام الدين خداش	الجامعة الهاشمية
الدكتور ياسين أحمد العيسى	جامعة مؤتة
الدكتور محمود قاقيش	جامعة اليرموك
الدكتور غسان المطارنة	جامعة آل البيت
الدكتور سليمان البشتاوي	جامعة آل البيت
الدكتور جمال الشرايري	جامعة آل البيت

ABSTRACT

The Influence of the Financial Control Effectiveness on the Financial Performance for the Jordanian Independent Public Institutions

Prepared by: Waleed Majid Abu-Dalbouh

Supervised by: Dr. Muhammad Yasein Rahahleh

The purpose of this study is to highlight the influence of the financial control institutions in Jordan over the financial performance of the Independent Public Institutions and to identity the importance of the financial control institutions in the control over financial performance of the Independent Public Institutions, to be able to measure extent of necessity of existing effective financial control institutions in Jordan in order to up handle its responsibilities as will as measuring necessity of handing these responsibilities to guarantee achieving hopped purposes.

The study depended on tow means to obtain data first mean is to obtain primary data through three parts questionnaire, been given to a randomly selected surveyed sample which is an employee at the financial division and internal control unit in the independent public institution, and persons responsible of conducting official financial control at the supreme financial control institutions in Jordan, second mean is to obtain secondary data.

what can be concluded from the study is that sufficient legislations positively effect the financial performance in the financial divisions of the independent public institution, and that proper a amount of qualified employees positively effect the financial performance of the independent public institutions, as well as that general budget department control effect the financial performance of independent public institutions measured by the efficiency criteria applied for the budget, in addition to that level of outer financial control effect in the same direction financial performance, measured by the existence of specialized unit for internal control and the known indexes of internal control in addition to periodic evaluation and auditing, we can also conclude that periodic outer official financial control and the output of financial control positively effect financial performance of independent public institutions measured by financial divisions commitment to systems and the proper accountancy output, form all

that we can come to a conclusion that the effectiveness of financial performance at the independent public institutions goes a head and in the same direction with the extent of outer official financial control.

As the study came out with the previous conclusions it recommends to improve the related legislations and organizing its implementation for the independent public institutions, and to work harder to provide more qualified labor to conduct controlling responsibilities, which also work harder to provide more qualified labor at the financial divisions and internal control unities to improve financial performance as well as to prepare budget in its optimal structure to achieve greatest reduction in the deviation for actual expenses over estimated expenses, as will achieving greatest reduction possible in expenses through years, in addition to that it recommends improve official financial control institutions to provide internal control unit along with providing programs for periodic auditing and evaluation in order to achieve effective internal control, and to improve official financial control institutions to emphasize on providing and improving proper accounting systems with output obey all users requirements, both public sector and privet sector.

Increasing emphasis on official financial control, and its influence on independent public institutions to achieve greatest utility of the public expenditure which directly effect national economic indicators, that’s as we notice the increasing rule for the independent public institutions in Jordan through the increasing number of them lately.